



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CRISTIANO JOSE SUREK

**CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DO PROCESSO DE GESTÃO
EMPRESARIAL APLICADO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE BEBIDAS**

CURITIBA

2018

C. J. SUREK

CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL
APLICADO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE BEBIDAS

2018

CRISTIANO JOSE SUREK

**CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DO PROCESSO DE GESTÃO
EMPRESARIAL APLICADO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE BEBIDAS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Prof. MSc. Celso da Rosa Filho

CURITIBA

2018

*A todos Colegas, Mestres e Amigos que contribuíram
para a realização desse trabalho.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, pela saúde, disposição e pela oportunidade de poder realizar esse trabalho.

Aos meus Pais, Irmãos, Sobrinhos e Companheira, pela compreensão pela ausência nos dias de sábado durante vários meses.

Aos Mestres, que estiveram sempre à disposição e nos honrando com a oportunidade de compartilharem conosco a sua sabedoria durante todo esse período.

Aos Colegas e Amigos, que estiveram caminhando lado à lado durante todo o percurso percorrido, compartilhando dos mesmos sofrimentos e alegrias da caminhada rumo ao conhecimento.

Ao Professor Mestre Celso da Rosa Filho, pelo auxílio e pelas orientações concedidas para a concretização desse trabalho.

Agradeço também à todos que de alguma forma contribuíram para a realização desse estudo.

"A humildade é o primeiro degrau para a sabedoria"

São Tomas de Aquino

RESUMO

O presente trabalho refere-se à um estudo no processo de gestão empresarial através da utilização dos controles internos aplicados a uma empresa industrial do ramo de bebidas. A metodologia de pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva e foi aplicada com abordagem do problema predominantemente qualitativa. Para compreender os processos de gestão empresarial e o contexto dos controles internos como ferramentas de gestão, foi realizado um levantamento bibliográfico nas literaturas afins. No contexto da gestão empresarial: planejar, organizar, dirigir e controlar foram observadas como sendo funções da administração. No que tange os controles internos foram identificados os conceitos, os objetivos, os princípios fundamentais e as limitações. Foi também realizada a classificação dos controles internos em controles: administrativos, operacionais e contábeis. O instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário de avaliação dos controles internos existentes seguindo as áreas de gestão relacionadas aos controles contábeis da organização. A partir da análise dos valores obtidos na avaliação dos controles internos existentes na empresa, foram sugeridas ações a serem tomadas visando melhorar suas ferramentas de controle.

Palavras-chave: Controles internos contábeis - empresa Industrial do Setor de Bebidas

ABSTRACT

The present work refers to a study in the process of business management through the use of the internal controls applied to an industrial company of the beverage sectors. The research methodology is characterized as exploratory and descriptive and was applied with a predominantly qualitative approach. In order to understand the processes of business management and the context of the internal controls as management tools, a bibliographic survey was carried out in the related literature. In the context of business management: planning, organizing, directing and controlling were observed as being functions of the administration. Regarding internal controls, the concepts, objectives, fundamental principles and limitations were identified. The classification of internal controls was also performed in administrative, operational and accounting controls. The research instrument used was a questionnaire assessing the existing internal controls following the management areas related to the accounting controls of the organization. Based on the analysis of the values obtained in the evaluation of internal controls in the company, actions were suggested to be taken in order to improve its control tools.

Key-words: Internal accounting controls - Industrial company of the Beverages Sector

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - FUNÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO.....	17
FIGURA 2 - FUNÇÕES FUNDAMENTAIS DOS CONTROLES INTERNOS.....	34
FIGURA 3 - ATIVIDADES DA ÁREA DO ESTOQUE.....	44

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - QUESTÕES DE CONTROLE INTERNO POR ÁREA DE GESTÃO.....	53
---	----

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - CONTROLES INTERNOS DEPARTAMENTO CONTÁBIL.....	55
GRÁFICO 2 - CONTROLES INTERNOS ATIVO FIXO.....	58
GRÁFICO 3 - CONTROLES INTERNOS INVENTÁRIO E ESTOQUES.....	60
GRÁFICO 4 - CONTROLES INTERNOS CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	62
GRÁFICO 5 - CONTROLES INTERNOS CAIXA E BANCO.....	64
GRÁFICO 6 - CONTROLES INTERNOS RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS.....	65
GRÁFICO 7 - CONJUNÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	67

LISTA DE SIGLAS

BNDES	- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CONFEBRAS	- Congresso Brasileiro de Bebidas
CRC - SP	- Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
UFPR	- Universidade Federal do Paraná

LISTA DE ABREVIATURAS

ed.	- Editora
p.	- Página

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1. CONTEXTO E PROBLEMA.....	12
1.2. OBJETIVOS.....	14
1.3. JUSTIFICATIVAS.....	14
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	16
2.1. ADMINISTRAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO.....	16
2.1.1. Planejar.....	17
2.1.2. Organizar.....	18
2.1.3. Dirigir.....	20
2.1.4. Controlar.....	21
2.2. ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO.....	23
2.3. SETOR DE BEBIDAS.....	24
2.3.1. Momento do Setor de Bebidas.....	24
2.3.2. Mercado de Bebidas Saldáveis.....	25
2.4. CONTROLES INTERNOS.....	25
2.4.1. Conceito de Controle Interno.....	25
2.4.2. Objetivo do Controle Interno.....	28
2.4.3. Princípios Fundamentais dos Controles Internos.....	34
2.4.4. Controle Interno e Sistema de Processamento de Dados.....	35
2.4.5. Controle Interno e Prevenção de Fraude.....	37
2.4.6. Limitações do Controle Interno.....	38
2.4.7. Classificação dos Tipos de Controles internos.....	39
3. METODOLOGIA DE PESQUISA.....	49
3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	49
3.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	50
3.3. TIPOLOGIA DE PESQUISA NA ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	50
3.4. INSTRUMENTOS UTILIZADOS NA PESQUISA.....	51
3.5. PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS.....	51
4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS.....	54
4.1. CONTROLE DA CONTABILIDADE.....	54

4.2.	CONTROLE DO ATIVO FIXO.....	57
4.3.	CONTROLE DE INVENTÁRIO E ESTOQUES.....	59
4.4.	CONTROLE DOS CUSTOS.....	61
4.5.	CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	62
4.6.	CONTROLE DO CAIXA E BANCO.....	63
4.7.	CONTROLE DAS RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS.....	65
4.8.	CONJUNÇÃO DAS ÁREAS DE CONTROLE.....	66
5.	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	68
	REFERÊNCIAS.....	70
	APÊNDICE 1 - QUESTÕES CONTROLES INTERNOS EXISTENTES.....	72

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

No mundo cada vez mais dinâmico e globalizado no qual vivemos nos dias atuais, as empresas precisam manter-se vigilantes e atualizadas, para acompanhar as tendências do mercado competitivo em que estão inseridas.

Nesse contexto, torna-se comum e necessário que as empresas busquem conhecer a si próprias, e implementar ferramentas que auxiliem na execução de suas atividades e permitam um melhor acompanhamento das informações, desde o que as mesmas são geradas, até o momento que as mesmas são utilizadas pelos gestores nas tomadas de decisões. Estas ferramentas de gestão são denominadas controles internos.

O controle interno vem sendo cada vez mais explorado dentro das organizações como ferramentas gestão, com as quais os gestores podem analisar uma grande gama de informações administrativas e operacionais e as utilizarem-nas de decisões.

A presente monografia tem como objetivo propiciar uma análise das ferramentas de Controle Interno aplicadas à uma Empresa do Setor de Bebidas, e buscar mesurar a importância de tais ferramentas no processo de Administração dessa Empresa.

O Controle Interno é importante na atividade das organizações, pois conforme Migliavacca (2002) contribui para salvaguardar os ativos da empresa, a desenvolver seu negócio e a alcançar o resultado em suas operações, em sua visão o controle interno gera confiabilidade nos resultados gerados, transformando simples dados em informações, a partir das quais as decisões são tomadas tendo em vista o objetivo comum da empresa.

O Controle Interno pode ser utilizado nas mais diversas rotinas da área contábil e administrativa de uma empresa, podendo estar relacionada às diversas atividades e departamentos, cabe à organização definir quais os controles são primordiais e não podem ser deixados de lado seguindo o contexto que a empresa está envolvida.

Para Attie (2011) o controle interno compreende o plano da organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

O processo de controle interno pode ser entendido como:

[...] todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa: (a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração; (b) os ativos tenham sua integridade protegida; e (c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras. (CRC SP/ IBRACON, 2000, p.16).

De acordo com CRC SP/ IBRACON (2000) há controles internos de capital importância em todo tipo de empresa, sejam estas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços, tais controles internos podem ser chamados como controles-chaves independentemente do ramo de atividade da empresa, esses estão relacionados ao dinheiro que empresa possui em suas disponibilidades, ao seu faturamento, à controles e remunerações de funcionários, contas a receber e ativos físicos, sejam esses na forma de estoque ou de imobilizados.

Os controles internos podem estar relacionados à diversos aspectos dentro da empresa, como por exemplo:

Utilização de matérias primas e materiais;
Eficiência da mão-de-obra;
Manutenção de máquinas e equipamentos;
Utilização da capacidade produtiva;
Custos de produção;
Produtos obsoletos;
Lotes de compras e de produção; e
Informações para benchmarking. (CRC SP/ IBRACON, 2000, p.16)

Conforme observado através das literaturas dispostas, o controle interno em uma empresa industrial envolve uma grande gama de informações, que estão relacionadas com diversas áreas da mesma e, o objetivo que se pretende alcançar através do uso dessas ferramentas, é uma maior assertividade nas operações,

tornando as informações seguras e ágeis para que possam ser utilizadas nas tomadas de decisões.

É muito importante, porém, que a organização esteja convicta da objetividade pelo qual busca utilizar o controle interno, almejando assim dimensionar e aplicar de maneira eficaz essas ferramentas e, para isso, é necessário entender quais os processos de controle interno, envolvem gestão da organização. Neste contexto surge o problema da pesquisa: **Quais processos envolvem a gestão empresarial de uma empresa industrial, considerando a estrutura dos controles internos?**

1.2. OBJETIVOS

- Objetivo Geral

Analisar quais processos envolvem a gestão empresarial de uma empresa industrial, considerando a estrutura dos controles internos.

- Objetivos Específicos

- Revisar na literatura conceitos sobre os principais processos relacionados administração de Empresas;

- Identificar na literatura os principais pontos relacionados aos controles internos da empresa industrial;

- Analisar o grau de qualidade dos controles internos existentes relacionados às operações contábeis de uma empresa industrial do Setor de Bebidas.

- Sugerir melhorias nos controles internos contábeis voltados à gestão empresarial de uma empresa industrial do Setor de Bebidas.

1.3. JUSTIFICATIVAS

Na busca por informações mais precisas e em menor tempo, as empresas passam a buscar meios de controle que a propiciem obter informações confiáveis para serem utilizadas como subsídios na tomada de decisões. Na visão de Migliavacca

(2002), o controle interno gera confiabilidade nos resultados gerados, transformando simples dados em informações, a partir das quais as decisões são tomadas tendo em vista o objetivo comum da empresa.

A utilização correta das ferramentas de controle traz à organização um maior nível de segurança, segundo Attie (2011) um sistema de controle que funciona adequadamente constitui a melhor proteção contra fraquezas humanas, pois reduzem as possibilidades de erros ou tentativas de fraudes e, permitem à administração uma maior confiança na adequação dos dados, por isso, é de extrema importância que a organização busque conhecer as ferramentas de controle, e busquem empregá-las de maneira adequada à realidade da empresa.

No ponto de vista prático, a presente monografia estará buscando informações sobre as ferramentas de controle interno, que possam ser aplicadas em uma Empresa Industrial do ramo de Bebidas, que visem auxiliar à organização e, sobretudo que possam aprimorar a qualidade das informações prestadas e utilizadas nas tomadas de decisões.

Por ser tratar de estabelecimento industrial é importante que a organização possua bons controles internos, que a possibilitem gerar informações precisas e rápidas, que dão respaldo aos gestores, e possibilitando uma maior segurança nas análises necessárias para as decisões estratégicas organizacionais e, assim, se tornando ferramentas chaves na busca por resultados positivos para a empresa.

Do ponto de vista pessoal e profissional, espero a partir desse trabalho aprimorar meus conhecimentos relacionados com controles internos e sua importância na tomada de decisões e, buscando assim, me tornar um profissional mais completo, eficiente e eficaz dentro do meu ramo de atuação.

Espero também com a execução desse projeto, trazer informações que agregar conhecimento a minha equipe direta de trabalho, mas também aos demais setores da organização, buscando através do conhecimento adquirido aprimorar procedimentos que a organização já possui através da troca de experiências criar novas controles, que possam contribuir positivamente e de maneira ativa no sucesso da empresa.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. ADMINISTRAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

Para que possamos compreender a dimensão e a aplicabilidade da gestão, dentro da organização empresarial, primeiramente deve-se entender o significado da palavra organização, segundo Maximiano (2012, p. 4), uma organização é sistema de recursos que procura realizar algum tipo de objetivo (ou conjunto de objetivos).

A gestão empresarial ou a administração da organização pode ser compreendida de acordo Chiavenato (2003), o ato de prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

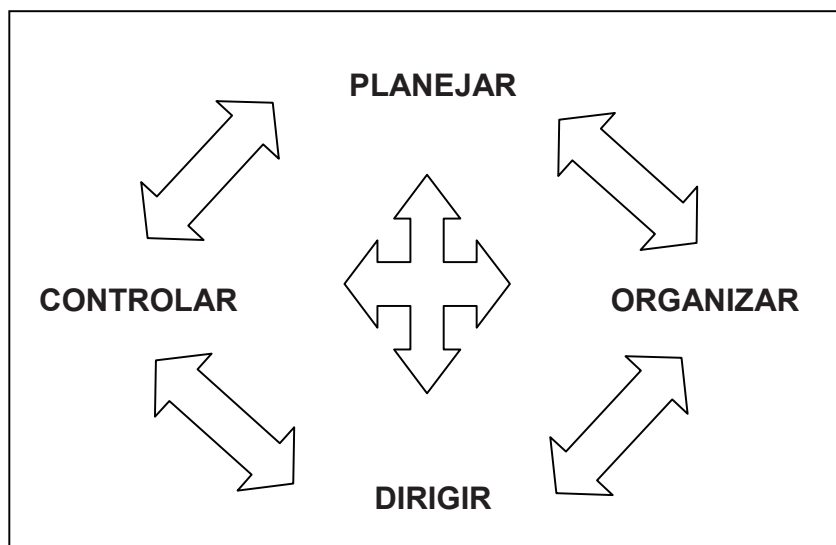
Nesse mesmo contexto, na visão de Maximiano (2012, p. 6), administrar a organização é o processo de tomar decisões sobre determinados objetivos e a utilização de recursos, está fundamentada no processo de planejamento, organização, liderança, execução e controle. Pode-se definir a gestão da empresa, como o ato de administrar os seus recursos.

De acordo com Migliavacca (2002), os princípios da administração da empresa são estabelecidos através dos objetivos da mesma, e tais princípios vêm evoluindo com o tempo:

Através do tempo, os princípios da administração têm evoluído. Esses princípios ajudam a melhorar o resultado das decisões dos executivos. São Verdades universais que podem ajudar a solucionar os problemas da administração. São conceitos que tem passado no teste do tempo pois são baseados em relações casuais validas e decorrentes de crenças lógicas, experiências bem-sucedidas e repetidas. São universais pois se aplicam a todas formas de organizações de negócios, do governo, religiosas, educacionais e filantrópicas. (MIGLIAVACCA, 2002, P.106).

Nesse mesmo contexto, para o autor a administração é exercida através das quatro seguintes funções: planejar,organizar, dirigir, controlar, conforme demonstrado na figura 1:

FIGURA 1- FUNÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO



FONTE: Adaptado de Migliavacca (2002).

Para que se possa exercer a administração da organização é necessário compreender a funcionalidade de cada um dos itens acima mencionados.

2.1.1. Planejar

Planejar é o processo de estabelecer os objetivos da empresa e por quais caminhos se chegará a eles. Para Dias Junior (2016), a essência do planejamento compreende a execução de tarefas simples como definir quem, como, quando e quanto custa para se colocar uma ideia em prática, para o autor quem planeja delibera as ações de forma prévia, ou seja, possui as decisões a serem tomadas, mesmo antes das situações acontecerem.

Continuando o conceito de planejar, temos Migliavacca (2002, p.111), que descreve que "planejar é necessariamente a primeira das quatro funções da administração", e consiste em selecionar a melhor entre um número de opções para alcançar os objetivos da organização. Para o autor o planejamento requer imaginação, visão e pensamento, para que:

- Possam ser traçados os objetivos e metas para guiar a empresa e;
- A estratégia para implantar os objetivos a serem seguidos. Ainda fazem parte do processo de planejamento da organização;

- Os princípios que são as verdades fundamentais que a empresa acredita;
- Políticas que são as diretrizes genéricas para as ações;
- Procedimentos que são as diretrizes específicas para a ação;
- Regras que deverão ser seguidas;
- Padrões que são as normas com as quais os resultados são comparados;
- Os programas que para Migliavacca (2002), são uma combinação de metas, políticas, procedimentos e regras, juntamente com os recursos para seguir no rumo certo;
- As premissas são as suposições nas quais os planos se baseiam;
- O orçamento que fornece expressões quantitativas aos planos e, por último;
- A tomada de decisões, que segundo o autor é a solução dos problemas. É uma das funções do planejamento, sendo assim, deve ser orientada para o futuro da organização, e é a seleção racional da melhor opção entre várias opções.

Segundo Megliavacca (2002, p. 111), "Todos os controles devem ser projetados para assegurar que os planos sejam seguidos efetiva, eficiente e economicamente".

Nesse contexto tendo em vista a literatura exposta, observa-se ser importante que a empresa efetue seu planejamento buscando apontar a direção e motivar as pessoas para os objetivos e metas os quais são almejados.

2.1.2. Organizar

Organizar consiste em coordenar os processos e as pessoas para seguir os planos traçados e atingir os objetivos, no conceito de Dias Junior (2016), organizar é determinar os pontos, quem faz e quando faz, e através disso, estruturar uma ordem para as ações a serem implementadas dentro de um processo, e quais atribuições e responsabilidades cada elemento possui.

Quando os processos são organizados de maneira, há uma probabilidade maior da empresa alcançar êxito em seus objetivos, nesse âmbito Megliavacca (2002,

p. 114), indica que realizar uma "boa organização não garante o sucesso, mas uma organização pobre trará quase inevitavelmente o fracasso, por que gera conflitos e frustrações".

Para que a empresa possa se organizar de maneira adequada é necessário:

A organização esteja projetada para seguir os objetivos e planos.

As pessoas certas sejam postas nos cargos certos.

Tarefas e expectativas devem ser claramente estabelecidas a fim de que as pessoas saibam o que é esperado delas, e com que vem coordenar seus esforços.

A estrutura dos componentes operacionais deve poder se encaixar no ambiente: tecnologia existente, sociedade, ética e política.

A estrutura final, com sua responsabilidade, autoridade e cobrança dos resultados devem ser claramente comunicadas ao pessoal envolvido em atingir os objetivos e metas e a seguir e implantar os planos, fomentando a cooperação. (MIGLIAVACCA, 2002, P.115).

Para a empresa organizar-se da maneira adequada, Migliavacca (2002) determina que devem ser bem definidas:

- A responsabilidade: que é a obrigação de agir;
- A cobrança: que é a obrigação que as pessoas na organização têm de prestar contas dos resultados atingidos;
- A delegação: que consiste em distribuir responsabilidades, garantir a autoridade e promover a cobrança pelos resultados;
- A supervisão e linha: para o autor alinha existe quando um indivíduo ou grupo é responsável por um objetivo e toma decisão para aquele fim específico, já a supervisão acontece quando o indivíduo é separado do primeiro grupo de comando, e passa a aconselhar e dar suporte aos demais;
- Autoridade funcional: que para Migliavacca (2002, p.117), "é o direito e a responsabilidade de repassar processos, métodos ou políticas para outros níveis ou grupos".
- Os departamentos: que são grupos distintos dentro da organização para melhor executar as tarefas;
- A descentralização: que divide as grandes e complexas empresas em unidades de negócio menores, relativamente mais compactadas e simples.

- O Comitê que é um grupo de pessoas de vários níveis de experiência, que trabalham juntas em algum aspecto da função gerencial e, toma decisão em consenso.
- Deve-se investir em recursos humanos, que inclui o recrutamento, a seleção e também o desenvolvimento de pessoas que possam operar a organização com competência. Para Migliavacca (2002, p. 119), é importante que os recursos humanos da empresa, possam "vislumbrar o futuro e imaginar qual rotatividade pode ser esperada nos cargos gerenciais", para isso a administração da empresa como deve considerar os planos de longo prazo da empresa e permitir mudanças em sua organização e decidir sobre programas de treinamento necessários para formar o pessoal.

Com base na ideia dos autores mencionados, pode-se observar que dentro do conceito de Administrar a empresa, é importante buscar organizar-se de forma adequada, mantendo as pessoas e os processos ordenados de forma à buscar sempre os objetivos da mesma.

2.1.3. Dirigir

Dirigir é uma importante tarefa da administração da organização, e compreende a função de mover recursos em direção as metas. Segundo Dias Junior (2016) dirigir compreende determinar o ritmo, e a velocidade em que será percorrido o caminho que leva ao alcance do objetivo que se busca.

Para Migliavacca (2002), tal tarefa inclui a liderança, motivação e comunicação. Também faz parte do processo de dirigir a formulação de uma missão e uma filosofia entre os funcionários, para estabelecer uma congruência entre as necessidades da empresa e dos indivíduos, visando prover um clima saudável de liderança, promovendo o desenvolvimento entre a dinâmica do indivíduo e do grupo, promovendo assim uma boa cooperação entre as partes.

Nesse contexto, levando como base o que o autor propõe:

- A liderança é a arte de influenciar e estimular a *performance* e a cooperação, buscando sempre com que os indivíduos trabalhem com zelo e confiança e, alcancem uma maior produtividade.

- A motivação, para o autor, todo administrador deve ser um motivador, para mover as pessoas em direção à um objetivo comum.

- A comunicação envolve o processo de transmitir e entender, toda comunicação segundo Migliavacca, envolve um emissor, uma mensagem, um receptor e símbolos. Para se obter uma boa comunicação, é necessário um entendimento mútuo das ideias, fatos e cursos de ação a tomar e, para que isso aconteça efetivamente, é necessária uma boa integração e cooperação entre os indivíduos.

Após planejar os objetivos e organizar os recursos e as pessoas em prol dos objetivos da organização, deve-se agora buscar dirigir à mesma ao caminho esperado, ou seja, mover os recursos à caminho das metas da empresa.

2.1.4. Controlar

Controlar é o fechamento das outras funções do sistema da administração da empresa (planejar, organizar e dirigir).

Na visão de Dias Junior (2016), o ato de controlar compreende: inspecionar, medir, avaliar, mensurar, e observar se todo o processo levando alcance dos objetivos (o sucesso). Nesse cenário, devem ser observados alguns pontos importantes para se atingir um controle efetivo, segundo Migliavacca (2002) a administração da organização deve levar em consideração os seguintes pontos de controle:

Estabelecer padrões para permitir a medição e a comparação, e estabelecer variações permitidas.
 Medir os resultados com os padrões, a fim de acumular informações.
 Analisar a *performance* e comparar com os padrões a fim de estabelecer as variações ocorridas.
 Avaliar os desvios e trazê-los à devida atenção a fim de determinar as causas e tomar a devida ação corretiva.
 Corrigir os desvios a fim de atingir os padrões.
 Verificar a ação corretiva tomada a fim de avaliar a sua efetividade.
 (MIGLIAVACCA, 2002, P.122).

Nesse contexto, com base no que o autor propõe:

- Os padrões traduzem as metas da organização em resultados específicos e mensuráveis, informando a *performance* aceitável criando padrões de comparabilidade. Todos os padrões são derivados dos padrões que a organização possui, por exemplo, a quantidade de unidades produzidas, a qualidade, os custos, o tempo gasto na produção, o capital aplicado na confecção de cada unidade produzida, e as receitas que a empresa deseja alcançar através da sua produção.

- Todo produto ou serviço pode ser mensurável, para isso devem-se buscar elementos para medir as entregas que estão sendo realizadas. Através dessas medições é possível avaliar a *performance* de acordo com os padrões esperados para a organização.

- Quando houverem padrões estabelecidos e as tarefas avaliadas, os resultados e os padrões devem ser comparados e avaliados pela organização. Os dados obtidos, devem ser interpretados dentro de um conceito racional que seja aplicado às circunstâncias atuais da organização.

- A avaliação requer a análise das comparações e dos padrões desejados.

- Após realizadas as etapas anteriores, deve-se buscar corrigir as barreiras que impedem a execução das tarefas, a mudança de atitude, ou a reversão de tendências adversas. Para se obter o melhor efeito, a correção deve possuir as responsabilidades individuais bem definidas, pois, as cobranças individuais melhoram as chances de correção.

- Nenhum sistema de controle consegue prever todos os eventos futuros, por isso, é importante realizar a verificação do sistema, com intuito de garantir que as informações geradas por tal sistema de informações sejam confiáveis, para que deem o suporte suficiente para a tomada de decisões.

Com base nas literaturas expostas, exercer o controle trata-se do processo de assegurar se as ações tomadas, estão de acordo com a direção dos objetivos os quais se pretende atingir.

A junção dos quatro pilares que compõem as funções da Administração: planejar, organizar, dirigir e controlar, busca alocar os recursos da melhor maneira possível, para que possam ser atingidos os melhores resultados para a organização.

2.2. ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO

A organização deve possuir um processo de gestão adequado à sua estrutura, mas também que seja condizente com a atividade que a empresa realiza. As empresas do ramo industrial, devem além de estar atentas aos seus processo dos setores administrativos, possuir rotinas que a permitam também possuir uma boa administração das suas atividades produtivas.

Segundo Marques (2018) a administração de produção está voltada para as atividades industriais de produção de bens físicos, e o controle dessas atividades, é extremamente importantes para as indústrias, por se tratar da atividade fim da empresa.

Nesse mesmo contexto, segundo Slack, Chambers e Johbstonb (2009), a administração da produção é a atividade de gerenciar recursos destinados à produção e disponibilização de bens e serviços.

O processo de gestão da produção, é definida por Correa e Correa (2011), como a gestão das operações da empresa, a atividade de gerenciar recursos e processos produtivos que produzem o pacote de serviços entregues aos clientes, e essa gestão preocupa-se basicamente com as funções e o processo gerenciado, como por exemplo, a implantação das tecnologias de processo, o projeto do trabalho das pessoas envolvidas nas atividades, fluxo de estoques , garantia de níveis adequados de qualidade, etc.

No conceito apresentado por Marques (2018) "A administração de produção e operações tem como responsabilidade o desempenho de técnicas de gestão da produção de bens e serviços, já que possui como principal finalidade desenvolver produtos e serviços a partir de matéria-prima", complementando esse conceito, segundo Correa e Correa (2011), a gestão estratégica de produção e das operações, pode permitir que as grandes decisões sejam embasadas, dando um direcionamento para que tomadores de decisões, possam constantemente garantir que suas decisões sejam coerentes e alinhadas com a direção estratégica dada.

Ainda seguindo o que propõem Correa e Correa (2011), é importante que a organização possua objetivos e subjetivos alinhados, para controle de sua atividade e consequentemente para que haja um bom processo de gestão. Os objetivos estão relacionados alguns aspectos importantes do processo, sendo esses: Preços/custos,

que compreendem os custos de produzir e de servir aos clientes: à velocidade, que pode ser de atendimento, na cotação, na entrega do produto; na confiabilidade, que envolve a pontualidade, a integridade e a segurança; à qualidade que envolve a consistência do produto, à durabilidade, à competência naquilo que se propõem a fazer , etc.; e também a flexibilidade: nos produtos, nas entregas, nos horários , etc.

Com base nas literaturas dispostas acima, pode-se observar que a gestão da produção é um procedimento importante para as empresa industriais. Consiste em gerenciar as etapas do processo produtivo, bem como os recursos disponíveis , para que a empresa possa exercer de maneira adequada o seu objeto social.

2.3. SETOR DE BEBIDAS

2.3.1. Momento do Setor de Bebidas

Nos últimos anos, o setor de bebidas no Brasil, vem recebendo investimentos fortes, e se mostra um mercado bastante atrativo para os investidores. Segundo informações disponibilizadas pelo CONFEBRAS (Congresso Brasileiro de Bebidas), o setor de bebidas deverá investir R\$ 32 bilhões entre 2015 e 2018 segundo um estudo do BNDES, com base nas perspectivas de investimentos já sinalizadas ao banco.

Esse mercado viveu um forte crescimento nos últimos anos, tendo registrado segundo o economista Job Rodrigues, um pico de crescimento em 2010, mas ainda com bastante espaço para expansão, sendo que deverá registrar investimentos anuais em média de 8 bilhões no próximo quadriênio.

De acordo com a CONFEBRAS, o crescimento acumulado da produção de bebidas no Brasil chegou a 50% entre 2004-2013, com taxa média de expansão de 4,2% ao ano. No mesmo período, o PIB cresceu a uma taxa média real de 3,7% ao ano. O Conselho menciona ainda que o Brasil é o terceiro maior produtor e consumidor de cervejas e refrigerantes do mundo. O setor representa cerca de 4% da indústria de transformação brasileira e emprega 144 mil pessoas (mais 110 mil no comércio atacadista de bebidas).

Conforme mencionado acima, de acordo com as informações do Congresso Brasileiro de Bebidas, esse mercado vem vivendo um período de ascensão no Brasil,

mas ainda possui oportunidades para expansão, e é adequado que a empresa possua uma boa estrutura em seus controles, para que possa expandir seus negócios de maneira primando pela segurança em suas informações.

2.3.2. Mercado de Bebidas Saudáveis

Uma parcela que vem crescendo consideravelmente, dentro do setor de bebidas em geral, é o Mercado de bebidas Saudáveis, de acordo com dados da Revista Eletrônica Exame.

No ano de 2016, o mercado brasileiro de alimentos e bebidas saudáveis movimentou mais de R\$ 93 bilhões de reais ou aproximadamente US\$ 24,3 bilhões de dólares, sendo que 67% desse faturamento vêm dos alimentos saudáveis. Nos últimos cinco anos, o valor de vendas desse mercado cresceu uma média anual de 12,3% a preços correntes, isto é, incluindo a taxa de inflação. (Revista Digital EXAME,2016).

Isso se deve à algumas mudanças comportamentais e culturais que a população vem sofrendo e, estão diretamente relacionadas à uma maior preocupação com os cuidados com a saúde. Essa é uma tendência não apenas do Brasil, mas também Mundial, desse modo, é bastante importante que as empresas desse setor estejam preparadas e bem amparadas por seus controles internos, para que possam absorver a demanda que o mercado vem gerando, e para buscar a expansão de seus tamanhos.

2.4. CONTROLES INTERNOS

2.4.1. Conceito de Controle Interno

Nos dias atuais, torna-se dada vez mais importante dentro das organizações, a busca por informações precisas, em tempo hábil, e que sejam confiáveis para serem utilizadas como subsídios para as tomadas de decisões. De acordo do que descreve Migliavacca (2002), o controle interno gera confiabilidade nos resultados gerados,

transformando simples dados em informações, e por meio dessas, podem ser tomadas decisões tendo em vista o objetivo comum da empresa.

Nesse contexto cada vez mais é apreciado o conceito dos controles internos dentro das organizações, os mesmos podem ser definidos como:

[...] todos os processos e rotinas, de natureza administrativas ou contábil, destinadas a fazer com que na empresa: (a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração; (b) os ativos tenham sua integridade protegida; e (c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras. (CRC SP/ IBRACON, 2000, p.16).

Para Almeida (2012, p. 57), "o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa."

Ainda nesse contexto, segundo a definição de Junior (1998), os objetivos dos controles internos são: obtenção de informação adequada, estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração, proteção dos ativos, promoção da eficiência e eficácia operacional.

Embora a área contábil e financeira da organização, sejam normalmente a ponta final dos processos, os controles internos devem ser mais amplos e atingir procedimentos também de outros setores da organização, segundo Attie (2011), o conceito de controle interno é bastante amplo e, inclui uma série de procedimentos que se realizados da forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessária para se buscar objetivos de forma tangível.

Para realizar uma análise da definição de controle interno, Attie (2011) afirma que alguns fatores devem ser expostos de maneira clara, conforme abaixo:

a) Plano de Organização: é o modo pelo qual se organiza o sistema. Compreende a estrutura organizacional que uma divisão de trabalho precisa corresponder, de modo que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade que cada nível dentre os diversos níveis que a empresa possui para alcançar seus objetivos.

b) **Métodos e Medidas:** estabelecem quais os caminhos e os meios de comparação e julgamento adotados para se chegar a determinado fim. A empresa pode ser entendida como a junção de diversos subsistemas e, cada um dos subsistemas possui uma cadeia de procedimentos que geram e registram informações. O planejamento de um sistema deve levar em consideração os procedimentos específicos utilizados no processo de controle, e devem preferencialmente estar preferencialmente descritos e formalizados por meio de manuais.

c) **Proteção do Patrimônio:** compreende as formas que são utilizadas para salvaguardar e defender os bens e direitos da empresa. Busca-se por meio desse adotar medidas de proteção a favor dos interesses da empresa.

d) **Exatidão e Fidelidade dos Dados Contábeis:** compreende à adequada precisão e observância dos elementos dispostos e registrados pela contabilidade. Envolve a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal do plano de contas, facilitando o registro e possibilitando que o mesmo seja realizado em tempo hábil e, possibilitando a análise dos dados e a conciliação dos mesmos.

e) **Eficiência Operacional:** compreende a ação ou força necessárias para a realização das transações da empresa. É oriunda da definição de adequado plano de organização aliada a métodos e procedimentos bem definidos, sendo observadas em conjunto as normas salutaras da empresa, buscando implementar a desejada eficiência nas operações.

f) **Políticas Administrativas:** compreendem o sistema de regras e princípios relativos à direção do negócio, normas e funções para que se possam obter os resultados desejados. As políticas representam os guias de raciocínio planejados e utilizados nas tomadas de decisões, em busca dos objetivos os quais se espera alcançar.

Perante do exposto através dos autores citados acima, pode-se verificar os diversos fatores que estão envolvidos no conceito de controles internos, e a importância e aplicação dos mesmos.

2.4.2. Objetivo do Controle Interno

O controle interno é o conjunto dos planos que a organização possui, e os meio utilizados para se atingir uma conduta eficiente do negócio e da corporação como um todo, e podem ser apontados quatro objetivos básicos no entendimento desses controles.

Assegurar que os ativos da companhia sejam resguardados de perdas de qualquer tipo.
 Assegurar a confiabilidade e a exatidão das informações contábeis e financeiras geradas dentro da empresa, e assegurar a integridade dos relatórios financeiros resultantes, e veiculados ao público e aos acionistas.
 Promover eficiência operacional em todos os departamentos da empresa.
 Informar e encorajar a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da empresa. (MIGLIAVACCA, 2002, p. 19).

No mesmo entendimento, e confirmando o entendimento do autor citado acima, na visão de Attie (2011), os objetivos dos controles internos são:

A salvaguarda dos interesses da empresa;
 A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
 O estímulo à eficiência operacional; e
 A aderência às políticas existentes. (ATTIE, 2011, p. 195).

Tendo em vista os objetivos básicos apontados pelos autores, cabe agora, mensurar e compreender a abrangência dos itens mencionados.

- Salvaguardar interesses

Na definição de Attie (2011), o objetivo do controle interno na salvaguarda dos interesses, refere-se a proteger o patrimônio da organização, contra quaisquer perdas e riscos sejam estes provindos de erros ou de irregularidades.

Para CRC-SP /I BRACON (2000), salvaguardar os ativos pode ser entendido como a proteção física contra roubos e furtos, a proteção contra erros e omissões, e a proteção contra fraudes.

As empresas dispõem seus bens, direitos e obrigações divididos em diversos setores, sendo cada um destes, responsável pelo controle da parte que lhes cabe.

Para Attie (2011) os principais meios que podem auxiliar à organização na salvaguarda de seus interesses são:

a) Segregação de funções: estabelece a independência para a realização das atividades operacionais, custódia física e registro das contabilizações.

b) Sistema de autorização e aprovação: trata-se do controle das operações por meio de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos na operação.

c) Determinação de funções e responsabilidades: determinar exatamente as atividades de cada função, levando em consideração as responsabilidades exigidas para cada cargo. A existência de organograma que trate de forma clara as responsabilidades e autoridades definidas de acordo com a hierarquia.

d) Rotação de funcionários: realizar o rodízio dos funcionários designados para cada atividade. Visa-se por meio deste reduzir a possibilidade de fraudes, bem como, abrir a possibilidade de novas ideias de trabalho para as funções.

e) Carta de fiança: determina aos funcionários que lidam diretamente com os valores monetários da empresa, a responsabilidade pela custódia dos bens e valores, protegendo assim a empresa.

f) Manutenção de contas de controle: indica a exatidão dos saldos detalhados de conjuntos de valores controlados por outros funcionários, sendo então uma maneira de confrontação e comprovação da exatidão dos registros.

g) Seguro: manutenção de apólice de seguros, considerando os valores adequados de reposição dos bens, valores e riscos inerentes à empresa.

h) Legislação: realizar a atualização permanente à cerca da legislação vigente, visando manter a empresa adequada às normas, e reduzindo os riscos de contingências fiscais e legais.

i) Diminuição de erros e desperdícios: buscar a identificação de possíveis erros ou desperdícios ocorridos visando reduzir sua incidência. A divisão racional do trabalho de acordo com as normas sendo expostas de maneira clara e objetiva, tender a prevenir contra a incidência e erros e desperdícios.

j) Contagens físicas independentes: compreende realizar as contagens físicas periódicas de bens e valores, por intermédio de pessoa independente ao

responsável pela guarda do bem ou direito, desse modo visando assegurar os interesses da empresa

k) Alçadas progressivas: Estabelecer alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos autos escalões as principais decisões e responsabilidades.

A salvaguarda dos ativos da empresa é um importante meio para a empresa possuir um bom controle, também é um meio para auxiliar que as informações repassadas nos relatórios da mesma, possuam uma maior precisão e confiabilidade.

- Precisão e Confiabilidade dos informes e relatórios

O objetivo do controle interno com relação à precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, seguindo o conceito de Attie (2011) compreende a geração de informações de forma adequada e oportunas, e necessárias para gerenciar e compreender os eventos incorridos na empresa.

De acordo com CRC-SP / IBRACON (2000), é de fundamental importância, que os controles sejam adequados na formulação das informações necessárias para a tomada de decisão e para o acompanhamento do alcance dos objetivos da organização.

Os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário à precisão e confiabilidade nos relatórios na visão de Attie (2011), são:

a) Documentação confiável: corresponde a utilizar no registro das transações documentos hábeis, sendo tratados como provas e comprovação mais segura que as operações e os registros estão sendo tratados da forma adequada.

b) Conciliação: indica a precisão das informações registradas ou as diferenças em comparação às fontes das informações, visando à manutenção equilibrada as informações e a eliminação tempestiva das possíveis pendências.

c) Análise: compreende a identificação analítica dos itens que compõem determinado tema, à fim de possibilitar a mensuração da validade dos registros e operações.

d) Plano de contas: dispõem a classificação dos dados inerentes à empresa, dentro de uma estrutura formal de contas, de acordo com as necessidades definidas.

e) Tempo hábil: realizar o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível.

f) Equipamento mecânico: adotar a utilização de equipamento mecânico, o qual possibilite facilitar e agilizar o registro das transações.

A partir da aplicação dos itens cima mencionados, busca-se uma maior confiabilidade as informações por meio dos relatórios e informes apresentados, essa maior confiabilidade acaba estimulando também uma maior eficiência nas operações realizadas pela empresa.

- Estímulo à eficiência Operacional

O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional, na visão de Attie (2011), é prover os meios necessários para a realização das tarefas, buscando obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Nesse aspecto para o CRC-SP /IBRACON (2000, p 74), um sistema de controles internos, no que tange a manutenção e acompanhamento da eficiência operacional "[...] deve conter procedimentos que permitam à administração avaliar a eficiência das diversas atividades da companhia e cumprimento dos orçamentos operacionais".

A empresa possui vários setores, e cada um desses possui uma série tarefas à realizar de acordo com uma linha estabelecida de raciocínio e conduta, as políticas são estabelecidas para cada setor, o que se realizado de maneira harmônica possibilita uma maior eficiência na forma de desenvolver as operações. De acordo com o que Attie (2011) expõem, os principais meios que podem ser utilizados como estímulo a eficiência operacional são:

a) Seleção: possibilita à empresa obter pessoal qualificado para exercer as funções de maneira eficiente.

b) Treinamento: possibilita que o pessoal receba a capacitação para realizar as atividades propostas. Através disso busca-se um melhor rendimento e maior qualidade nas funções realizadas.

c) Plano de carreira: promove o incentivo, entusiasmo e a satisfação profissional, por meio de política da empresa para o pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção profissional.

d) Relatório de desempenho: indicam as virtudes e deficiências de cada funcionário de modo individual, sugerindo as alternativas ou correções necessárias para aperfeiçoamento pessoal e profissional.

e) Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo utilizado pelo pessoal.

f) Tempos e métodos: possibilita o acompanhamento das atividades e suas execuções, de maneira mais assertiva, pois possibilita regular a ineficiência do pessoal.

g) Custo-padrão: possibilita o acompanhamento contínuo do custo de produção de bens ou serviços, identificando os benefícios e malefícios do processo de produção.

h) Manuais internos: sugerem de maneira clara procedimentos internos, possibilitando a prática uniforme das atividades, visando a eficiência e prevenindo erros e desperdícios.

i) Instruções formais: fazem as indicações formais das instruções ao pessoal, das ações a serem realizadas, evitando assim interpretações ambíguas e mal-entendidos.

O estímulo à eficiência operacional é um objetivo importante dentro dos controles internos da organização, os autores propõem os principais meios para essa obtenção conforme relatados acima. Agora por último, mas não menos importante, para que os objetivos dos controles sejam atingidos, as políticas estabelecidas pela organização devem ser seguidas pelas diversas áreas da empresa.

- Aderência às Políticas Existentes

A aderência às políticas existentes na organização é importante para que possam ser seguidos os caminhos traçados pela administração da empresa.

Segundo o CRC-SP / IBRACON (2000, p 74), "Na elaboração de um sistema de controles internos, devemos considerar também normas provenientes das missões, crenças e valores da companhia".

Segundo Attie (2011), o que se busca por meio desse item, é assegurar que os desejos da administração, os quais são definidos por meio de suas políticas e indicados por meio dos procedimentos criados, seja seguido de maneira adequada por todos os envolvidos. A empresa tem como objetivo operar suas atividades gerando resultados favoráveis à sua permanência e expansão de seu mercado.

Para que isso possa ser mais do que meros desejos, as atividades e ações devem ser traçadas pela administração da empresa, por meio de suas políticas organizacionais. Para que as mesmas possam sair do papel, todos colaboradores da organização devem realizar o seu papel em harmonia com as políticas traçadas. De acordo com Attie (2011), os principais meios que visam possibilitar a aderência às políticas existentes na organização são:

a) Supervisão: a supervisão permanente tem como objetivo o melhor rendimento pessoal, corrigindo desvios e sanando dúvidas na execução das atividades de maneira rápida. A estrutura da empresa precisa permitir que um número compatível de funcionários possa exercer a supervisão, visando a aplicação de procedimentos adequados ao controle.

b) Sistema de revisão e aprovação: indica, através da utilização dos métodos de revisão e aprovação, que as políticas e procedimentos estão sendo seguidos de maneira adequada.

c) Auditoria interna: tem o intuito de identificar, se as transações e operações realizadas pela empresa estão de acordo com as políticas estabelecidas pela administração.

Com base nos expostos nos itens acima à cerca dos quatro objetivos básicos dos controles internos, observa-se que tais controles visam configurar um ambiente mais seguro para a realização das atividades da empresa.

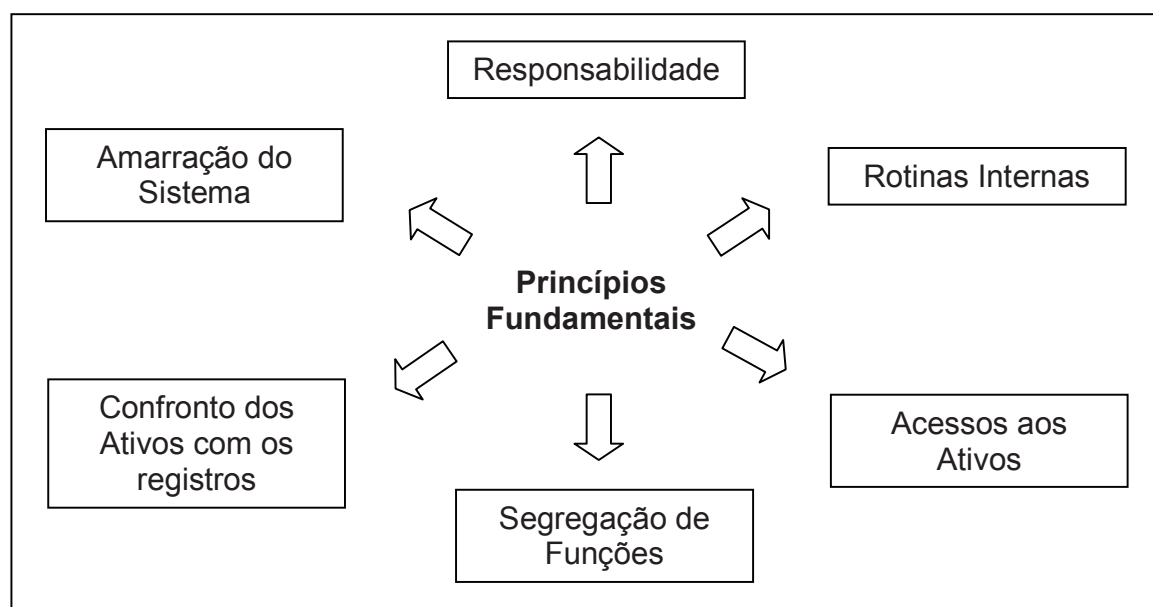
2.4.3. Princípios Fundamentais dos Controles Internos

Na prática dos controles internos dentro da organização, deve-se buscar alguns fatores fundamentais para que os objetivos possam ser atingidos, conforme expõem Migliavacca (2002, p. 27), "Controle é uma ação tomada para certificar-se de que algo se cumpra".

Na visão do CRC SP/ IBRACON (2000, p. 61), "Os princípios de controle interno correspondem a medidas saneadoras que devem ser adotadas pela empresa[...]".

De acordo com Almeida (2012), a administração da empresa possui a responsabilidade de estabelecer um sistema de controle interno, e deve criar e adaptar esse sistema de acordo com as circunstâncias que esteja enquadrada. Devem-se levar em consideração alguns princípios fundamentais. Os princípios fundamentais dos controles são (figura2):

FIGURA 2 - FUNÇÕES FUNDAMENTAIS DOS CONTROLES INTERNOS.



FONTE: Adaptado de Almeida (2012).

De acordo com Almeida (2012), esses são os princípios fundamentais do sistema de Controles Internos:

a) Responsabilidade: a empresa deve definir de maneira clara as funções e atribuições de cada funcionário, bem como qual a sua responsabilidade dentro da organização. Na visão do autor, é preferível que as responsabilidades estejam definidas por escrito nos manuais internos da organização.

b) Rotinas internas: a empresa por meio de manuais deve definir todas as rotinas internas.

c) Acesso aos Ativos: A organização deve limitar o acesso dos funcionários à seus ativos e buscando estabelecer um controle físico dos mesmos.

d) Segregação de Funções: consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possua acesso aos ativos e também aos registros contábeis, pois isso poderia gerar incompatibilidades dentro do sistema de controle desses itens.

e) Confronto dos ativos com os registros: deve-se periodicamente ser realizado o confronto dos registros contábeis com os bens físicos. O objetivo é poder detectar possíveis desfalques nos bens ou até mesmo registros realizados de maneira inadequada.

f) Amarração do sistema: o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que possam registrar apenas as transações autorizadas, com valores e período de competência adequados.

Observa-se de acordo com as disposições acima, que é importante se buscar alguns princípios na formulação dos controles internos, para possibilitar uma busca mais assertiva pelos objetivos pleiteados pela organização.

2.4.4. Controle Interno e Sistema de Processamento de Dados

Devido à busca por agilidade e flexibilidade que os sistemas de tecnologia de informação voltados as organizações propiciam, o mesmo vem cada vez mais sendo utilizados.

De acordo com CRC SP/ IBRACON (2000), o investimento em Tecnologia de Informação vem crescendo rapidamente em todo o mundo, o que fez surgir sistemas mais rápidos e sofisticados que trazem maior eficiência e flexibilidade, mas também podem trazer riscos e ameaças às organizações.

Na Visão de Attie (2011), a crescente aplicação dos meios eletrônicos de processamento de dados, são uma consequência da implementação de novos aspectos de controles internos nas organizações. De acordo com o que o autor propõe os controles internos voltados aos sistemas de processamento de dados estão voltados à:

Programas de Computador: deve-se observar nesse item, que documentos explicam e servem de suporte aos programas, devem ser, elaborados e mantidos de maneira cuidadosa, toda alteração de programa deve ser devidamente documentada, e sempre deve haver a autorização dos responsáveis para tanto.

Procedimentos de entrada: os dados entrantes no sistema devem ser precisos, recebidos de forma ordenada, acurada e completa para maior segurança da informação, sendo assim, é necessário criar um procedimento adequado e formal para a realização das entradas de informação, garantindo a exatidão e fortalecendo o sistema de controles internos.

Processamento: são vários os procedimentos realizados para o processamento dos dados coletados dentro do sistema de processamento de dados, é importante, portanto, na visão do autor, que haja instruções precisas e por escrito aos operadores, para assegurar que os dados serão tratados de forma adequada e padronizada.

Manutenção de arquivos: o processamento da informação é amplamente baseado em dados e arquivos coletados, é importante, portanto, a manutenção e controle sobre os arquivos de dados gerados, sejam em controles físicos, em disco, ou em outros meios que possam trazer segurança e a correta manutenção do banco de dados existente.

Manutenção do equipamento: por último, na visão de Attie (2011), é necessário para garantir com bom controle interno relativo ao processamento de dados, a manutenção dos equipamentos de maneira adequada, para garantir uma segurança quanto o funcionamento normal dos equipamentos utilizados. Isso se estende há possuir condições físicas do local estarem adequadas ao uso dos equipamentos, também a existir a manutenção constante dos equipamentos realizadas por pessoas capacitadas para tanto.

Pode-se observar através das mensurações dos autores, haver a necessidade de que a empresa possua um sistema de controle de informações por meio de um bom sistema de processamento de dados, e que este deve ser projetado e conservado de maneira adequada, para garantir uma maior segurança no que tange os controles internos da organização.

2.4.5. Controle Interno e Prevenção de Fraude

Segundo Migliavacca (2002), as fraudes são um problema sério para todas as instituições, e os controles internos são ferramentas que podem auxiliar na prevenção de fraudes dentro da organização. Segundo o autor os fatores que contribuem para a ocorrência de fraudes são:

Integridade Moral: baseada na formação moral do indivíduo está diretamente ligada à prevenção da ocorrência de fraudes. Quando há o compromisso ético de cada indivíduo com a retidão, a verdade e a justiça têm-se os fatores principais para a prevenção das fraudes.

Pressões circunstanciais: para Migliavacca (2002), a pressão associada à necessidades materiais, juntamente com a fraqueza de caráter, abrem espaço para sentimentos ruins no indivíduo, o que podem levar ao indivíduo realizar alguma ação criminosa por meio de fraude.

Oportunidade: de acordo com o autor, a existência de condições propícias, podem levar ao indivíduo de caráter fraco a efetuar alguma ação fraudulenta.

Independentemente da existência dos fatores acima citados, segundo Migliavacca (2002, p.25). "Um programa eficiente para prevenir e detectar a violação das leis e procedimentos por meio dos controles internos é um ponto crucial para minimizar a oportunidade de ocorrência de fraudes."

É importante acrescentar, que dentro do contexto de controles internos, a prevenção proporcionada pelos mesmos, não será apenas relacionada à possíveis ocorrência de fraudes, mas também à ocorrência de erros nos processos efetuados:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis ; e
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. (Fonte: NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS).

Para Attie (2011, p. 204), "Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades [...]", porém não bastam para evitar tais ocorrências de forma absoluta.

Na visão de Attie (2011), quando se fala em erros ou atos não intencionais, os mesmos podem estar relacionados à: interpretação errônea, ou da aplicação inadequada de princípios como por exemplo as normas contábeis aceitas.; omissão por não aplicar algum procedimento prescrito nas normas em vigor; ou decorrentes da má aplicação de algum procedimento ou norma.

Com base no que foi exposto acima, pode-se afirmar que o sistema de controles internos da organização, deve auxiliar a detectar e a prevenir possíveis as irregularidades. Cabe observar também, que mesmo o sistema de controle sendo capaz de auxiliar na detecção e prevenção de irregularidades, o mesmo está naturalmente sujeito a algumas limitações.

2.4.6. Limitações do Controle Interno

O sistema de controle possui naturalmente algumas possíveis limitações, segundo Almeida (2012, p. 65), as principais estão relacionadas aos funcionários: que efetuem a apropriação de bens da empresa, que não estejam adequadamente instruídos sobre as normas internas, e que sejam negligentes na execução de suas tarefas.

De acordo com Junior (1998), na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem acontecer falhas resultantes do entendimento errôneo das instruções, descuidos e também outros erros por fatores humanos. Há também o risco de que os controles internos empregados fiquem defasados por eventuais mudanças de fatores ou condições que possuam o grau de observância já obsoleta.

O que se espera do sistema de controle interno, é que através do mesmo se propicie uma razoável certeza no alcance de seus objetivos. O conceito de razoável certeza, leva em conta que o custo do controle interno não deve ser superior aos benefícios que a organização espera através dos mesmos. (Junior 1998).

Outra limitação que pode ocorrer com relação aos controles internos, na visão de Migliavacca (2002), é impor controles em excesso, os quais sejam redundantes, caros e que não tenham uso prático. Migliavacca (2002, p. 128), afirma que o "[...] excesso de controle pode ser tão ruim quanto a ausência do mesmo".

Conforme observado nas literaturas expostas, é importante para que a organização busque superar as limitações existentes nos controles internos, de forma que seus funcionários estejam empenhados e dispostos a realizar a correta utilização dos mesmos, mas também que todos os controles propostos gerem maiores benefícios do que dispêndios para organização.

2.4.7. Classificação dos Tipos de Controles internos

Dentro do conceito amplo de Controles internos, são observadas algumas subdivisões que podem ser utilizados para o entendimento da abrangência dos controles dentro da organização. Segundo Crepaldi (2012) o controle interno é classificado conforme as seguintes categorias:

Operacional - relacionado às ações que propiciem o alcance dos objetivos da entidade;
Contábil - relacionado à veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
Normativo- relacionado à observância da regulamentação pertinente (CREPALDI, 2012, p.416 e 417).

Já para Attie (2011) e para Junior (1998), os controles internos podem ser divididos em dois grupos: Controles contábeis e Controles Administrativos.

Nesse contexto, serão abordados os controles internos considerando as três seguintes esferas: Controles Internos Administrativos, Controles Internos Operacionais, e Controles Internos Contábeis.

a) Controles Administrativos

Os controles administrativos estão diretamente ligados à realização dos objetivos da organização. Segundo Migliavacca:

Controles Administrativos incluem, mas não se limitam, ao planejamento organizacional, procedimentos e registros que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração. Essa autorização sendo uma função gerencial associada diretamente à responsabilidade de atingir os objetivos da organização, e sendo o ponto inicial para estabelecer controles contábeis sobre as transações. (MIGLIAVACCA, 2002, p. 18).

Para Junior (1998, p. 68), "os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito a obediência às políticas administrativas,"

Nesse contexto, complementando a ideia dos autores acima citados, os controles internos administrativos:

[...] compreendem o plano organizacional e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. (ATTIE, 2011, p. 193).

Os controles administrativos ou controles organizacionais estão voltados à realização de atividades de planejamento, execução e controle das operações da empresa.

Na visão de Almeida (2012), podem ser definidos como exemplo de Controles Internos Administrativos:

- Análises estatísticas de lucratividade, por linha de produtos;
- Controle de qualidade;
- Treinamento de Pessoal;
- Estudos de tempos e movimentos;
- Análises das variações dos valores orçados e realizados;
- Controle de compromissos assumidos.

Complementando as disposições acima, segundo Junior (1998, p. 68), os controles administrativos "Relaciona-se indiretamente com os controles contábeis e incluem controles estatísticos, programas de treinamento pessoal, controles de qualidade, entre outros.

b) Controles Operacionais

Os controles Operacionais de acordo com Crepaldi (2012) estão relacionados às ações que propiciem o alcance dos objetivos da entidade.

O conceito de Controle Operacional, não é muito difundido entre os autores, porém, pode-se considerar que os mesmos são de certa forma um desdobramento dos controles Administrativos, sendo voltados à eficiência operacional ligada ao negócio da empresa.

Para Migliavacca (2002), para o desenvolvimento do negócio a administração da organização precisa de um sistema de controle interno que lhe possibilite agir com rapidez e segurança nas tomadas de decisões.

Nesse contexto, entende-se que os controles operacionais são voltados às operações que a empresa realiza para desenvolvimento de seu negócio. A seguir estarão sendo tratados algumas das áreas operacionais, e alguns enfoques aos relacionados ao reflexo contábil dentro da organização.

- Compras

O setor de compras está diretamente ligado à atividade operacional da empresa por se tratar de empresa industrial. Para o CRC SP / IBRACON (2000), a função de do setor de compras normalmente é subordinada à produção, e está relacionado com várias funções no sistema produtivo e financeiro da empresa, além da compra de materiais para consumo interno, o setor de compras também é encarrega das compras de peças para reposição, e contratação de serviços de manutenção das máquinas.

Segundo Crepaldi (2012), algumas das rotinas internas do setor de compras são: verificar se as requisições foram aprovadas de acordo com os limites de

competência estabelecidos pelas normas internas da empresa para o setor solicitante, selecionar os possíveis fornecedores por meio do seu controle de cadastros, fazer a cotação com múltiplos fornecedores, e selecionar as melhores condições comerciais para assim efetuar a compra.

Nesse contexto, pode-se considerar como controles internos do setor de compras, tendo em vista o exposto pelo CRC-SP / IBRACON (2000):

1. Requisição de Compra: requisição de bens ou serviços, que deve ser emitida por funcionário autorizado.
2. Ordem de Compra: Documento enviado ao fornecedor, contendo o registro dos dados da compra efetuada: descrição, quantidade e as demais informações relacionadas aos bens ou serviços que serão adquiridos.
3. Relatório de Recebimento: documento preparado para realizar registro do recebimento dos bens, contendo os dados dos bens recebidos, a data e outras informações relevantes para tal realização.

A existência de tais controles é importante para o setor de compras, mas também para o setor contábil da organização, o qual procede com o registro dos documentos de entrada relativo às aquisições de bens ou serviços. Tais controles buscam assegurar uma maior assertividade e segurança nos processos realizados pelo setor de compras, o que se reflete também no setor contábil no registro das operações.

- Produção

O controle interno na produção é extremamente importante, pois estão diretamente ligados à obtenção de bons resultados para a empresa.

Para o CRC-SP / IBRACON (2000), a produção compreende o processo pelo qual se criam mercadorias e serviços. Sua administração refere-se à tomada de decisões relativas ao processo produtivo, com intuito de que os produtos ou serviços resultantes do processo estejam de acordo com as especificações estabelecidas, na quantidade estabelecida, e ao menor custo.

Segundo o CRC SP /IBRACON (2000), alguns dos controles internos relacionados a esse departamento são:

- Controle de produção e dos estoques: que compreender decidir o modo de distribuir a capacidade produtiva, de acordo com a demanda e a política de manutenção dos estoques da organização;
- Conservação e regularidade de funcionamento do sistema: está relacionado nas tomadas de decisões quanto aos esforços de conservação dos maquinários e, a relação desses gastos com as perdas de vendas;
- Controle de qualidade: que demanda controles apurados na busca de garantir os menores riscos de produzir e entregar produtos ou peças defeituosas;
- Controle de mão de obra: para os autores, a mão de obra é o principal elemento no custo na maioria dos produtos e serviços, desse modo é necessário um bom planejamento de produção e de controles relacionados a esse item;
- Controle de custos: esse pode ser o ponto chave para os bons resultados da organização, e requer bons controles que permitam a tomada de decisões visando manter um equilíbrio da mão de obra, das matérias primas, e das despesas diretas e indiretas relacionadas à produção.

Os controles internos relacionados à produção são importantes para a organização, devido estar diretamente relacionados à atividade fim da empresa, sendo assim, é adequado que os mesmos recebam a atenção necessária para seu controle.

- Estoques

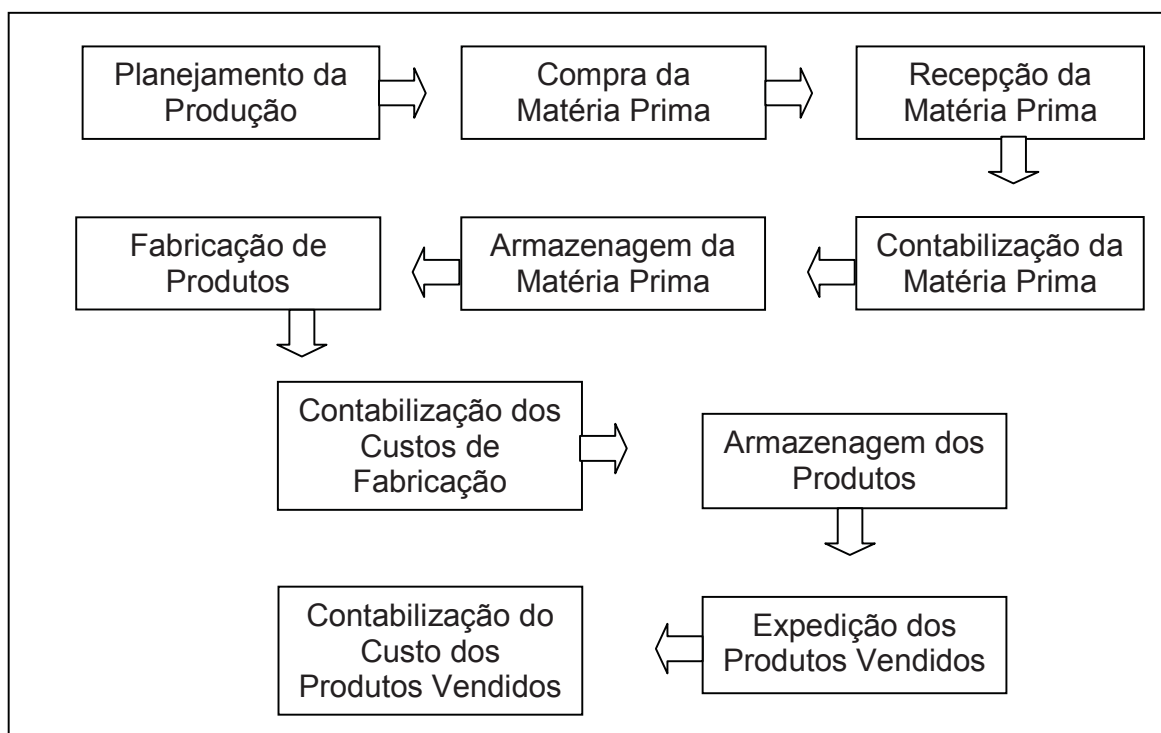
Os controles internos operacionais estão relacionados com diversos departamentos da empresa, e com suas atividades fins.

Para Almeida (2012, p. 206), "Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa".

Segundo o CRC SP / IBRACON (2000), em empresas industriais o controle do estoque tem maior complexidade, pois há a necessidade de controlar não apenas os recursos utilizados no processo produtivo como por exemplo a matéria-prima e mão-de-obra, mas também as fases de produção e armazenagem de produtos acabados.

As atividades realizadas dentro do setor de estoque da organização podem ser compreendidas através figura 3.

FIGURA 3 - ATIVIDADES DA ÁREA DO ESTOQUE



FONTE: Adaptado de Almeida (2012).

Os principais controles internos relativos à área de estoques da companhia são na visão do CRC-SP /IBRACON (2000):

- Existência: se o estoque existe fisicamente, e também se existem a documentação adequada relativa à propriedade de tais bens.
- Cálculos: se os valores de correspondência do estoque, estão calculados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.
- Avaliação: os saldos refletem todos os eventos ou circunstâncias que afetam a avaliação do estoque, como por exemplo: baixa por movimentação, produtos obsoletos, inventários, etc.
- Contabilização: todas as quantidades e saldos dos estoques estão demonstrados integralmente e adequadamente nos registros contábeis.

- Acumulação de valores: as quantidades e valores dos bens em estoque estão adequadamente acumulados nos registros contábeis pertinentes.

De maneira geral, com base nas exposições acima, observa-se ser de grande importância para as organizações um adequado nível de controle dos estoques, observa-se também que tais controles possuem uma ligação direta com os controles internos contábeis.

- Tesouraria

A tesouraria é responsável direto pelas disponibilidades da empresa (caixa, bancos e aplicações financeiras). Este setor trabalha diretamente com o dinheiro da organização, desse modo, é necessário um bom nível de controle para evitar problemas causados por tentativas de fraudes ou até mesmo por equívocos.

Na visão de Almeida (2012), a função desse departamento está voltada no controle das disponibilidades da empresa, como: dinheiro em caixa, valores aplicados em contas correntes, etc.

Para haver uma boa estrutura da tesouraria, é necessária a separação de responsabilidades para fins de controle.

Funcionários que tem acesso a valores em caixa ou em bancos não devem:

- *registrar ou transcrever recebimentos de numerários ou cheques; registrar ou transcrever pagamentos;
- *escriturar contas a receber ou ter acesso ao razão de clientes;
- *enviar extratos aos clientes ou ter acesso a suas respostas;
- *preparar ou autorizar a preparação de avisos de créditos ou de baixa de contas a receber, como incobráveis, descontos ou devoluções;
- *conciliar contas bancárias;
- *escriturar ou revisar importâncias a serem recebidas de fontes diversas.(CRC SP / IBRACON ,2000, P. 46)

Através dos autores relacionados, pode-se observar a importância que a segregação de funções no setor de tesouraria, e o que isso proporciona para a obtenção de um bom nível de controle interno na tesouraria.

- Contas a Pagar

A empresa precisa estar segura de que seus recursos estejam sendo despojados de maneira adequada, para tanto, é preciso possuir bons controles relacionados às suas contas a pagar.

Segundo o CRC SP / IBRACON (2000), este setor está diretamente ligado com o setor de compras da organização, e o procedimento de aprovação e registro de uma fatura a ser paga pela empresa, significam que:

Os bens ou serviços ali descritos foram contratados, autorizados e recebidos;
As quantidades e condições dos bens estavam de acordo com as especificações;
Os preços, condições de crédito e valor do frete conferem com o acordo original; e
As multiplicações, somas e deduções de desconto estão aritmeticamente corretas. (CRC SP / IBRACON , 2000, p.100).

Nesse contexto observa-se que as rotinas de contas a pagar estão diretamente relacionadas com a saúde financeira da empresa, e também podem ser consideradas como um complemento as atividades do setor de compras organização, por isso, é importante que se busque possuir controles adequados para tais afazeres.

- Contas a Receber

Para Almeida (2012), as contas a receber representam os direitos adquiridos pela empresa, através de vendas ou por serviços prestados relacionados ao abjetivo social da empresa, e cujos recebimentos sejam realizados a prazo.

Complementando esse entendimento, na visão do abrange segundo o CRC-SP / IBRACON (2000), O contas a receber não apenas as contas relativas aos débitos de clientes ou serviços prestados, mas também às contas referentes às outras operações não relativas àquelas transações. A determinação dos valores que aparecem como clientes, estão relacionados ao modo com que a política considera quanto ao reconhecimento das receitas provenientes das vendas da organização.

Os objetivos dos controles internos do contas à receber são:

Determinar a exatidão e a legitimidade das importâncias indicadas como contas a receber e se as mesmas não são super ou subavaliadas.

Determinar se a classificação das contas a receber está correta no balanço patrimonial.

Verificar se foram feitas provisões adequadas para cobrir possíveis perdas com contas a receber incobráveis, concessão de descontos, devoluções etc.

Certificar-se de que nenhuma parcela das contas a receber foi dada em garantia, descontada, cedida ou negociada, com exceção daquelas que estão claramente indicadas nas demonstrações contábeis.

Verificar se estão demonstradas por seu valor líquido realizável.(CRC SP /IBRACON , 2000, p183 e 184)

Baseados nas informações acima dispostas acerca dos controles relativos às operações da empresa,pode-se observar que tais controles possuem importante papel dentro da organização, devido a abrangência de setores e rotinas que estão envolvidas em seu contexto.

c) Controles Contábeis

Os controles internos contábeis estão ligados aos registros das operações ocorridas, e seus reflexos nas demonstrações dos resultados da empresa:

Controles contábeis são compostos pelo plano organizacional, procedimentos e registros que se referem à salvaguarda dos ativos e à veracidade dos registros financeiros, e consequentemente são desenhados para prover um certo nível de certeza de que:

a. As transações contábeis sejam executadas de acordo com as autorizações da administração.

b. As transações sejam registradas a fim de: (1) permitir a preparação de relatórios financeiros em conformidade aos princípios contábeis geralmente aceitos ou outros critérios aplicáveis a esses relatórios, e (2) manter controles sobre ativos da empresa.

c. O acesso aos ativos da empresa só seja permitido de acordo com a autorização da administração.

d. Os registros contábeis dos ativos sejam comparados com sua existência física em intervalos razoáveis e que ação apropriada seja tomada a respeito de eventuais diferenças. (MIGLIAVACCA, 2002, p. 18).

Segundo Attie (2011), os controles internos contábeis:

[...] "compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidelidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre os valores. (ATTIE, 2011, p 192).

Na visão de Crepaldi (2012), os controles contábeis compreendem o plano da organização e os métodos utilizados para salvaguardar o patrimônio e propriedades que o compõem. Na visão do autor, os controles internos contábeis são compreendidos por:

- Segregação de funções: cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- Sistema de autorização: controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
- Sistema de registro: compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um Plano de Contas que facilita o registro e preparação de demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas. (CREPALDI, 2012, p. 423).

Utilizando como base as citações acima, pode-se observar que os controles contábeis estão relacionados basicamente a três esferas: segregação de funções, sistema de autorizações e um sistema de registros.

Na visão do CRC-SP / IBRACON (2000), para que haja uma integração dos controles internos com a contabilidade, deve haver a canalização dos dados das operações realizadas por todos os departamentos da empresa, para seus devidos registros contábeis, visando a apuração dos resultados de forma precisa e rápida. Segundo o autor, também deve ser observado que o departamento contábil não deve atuar nas atividades operacionais da empresa (compra, venda etc.), mas sim, efetuar os registros das operações realizadas pelos demais departamentos, de forma a contribuir com a fiscalização e com o controle da empresa.

O departamento contábil não é responsável pelas operações realizadas pela empresa, mas possui a função de registrar, fiscalizar e dar suporte aos controles da empresa como um todo pode-se então dizer que os controles contábeis estão ligados mesmo de forma indireta, com os controles dos demais departamentos da empresa.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

A definição adequada da metodologia utilizada no estudo, é importante para mensuração as formas que se pretendem atendem os objetivos do projeto.

A metodologia aplicada ao presente trabalho será abordada nos seguintes níveis: Tipologia da pesquisa quanto ao Objetivos, quanto a Abordagem do Problema, quanto a abordagem dos procedimentos, Instrumento de Pesquisa e Procedimentos adotados para a coleta de dados.

3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

O presente trabalho se caracteriza por ser uma pesquisa exploratória e também descritiva.

Para Gil (2008), as pesquisas exploratórias possuem o objetivo de proporcionar visão geral e aproximada acerca de determinado fato. Para o autor, esse tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Para Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa exploratória tem como finalidade proporcionar maiores informações sobre o assunto investigado, possibilitando sua definição e seu delineamento. Para o autor tal tipo de pesquisa normalmente assume as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso e geralmente envolvem os seguintes procedimentos:

- Levantamento bibliográfico;
- Entrevistas ou questionários direcionados a pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado;
- Análise de exemplos que estimulem a compreensão

O presente trabalho possui também as características de pesquisa descritiva, para Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa descritiva é utilizada quando o pesquisador registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Para o autor tal tipo de pesquisa visa a descrever as características de determinada população ou

fenômeno, utilizando técnicas padronizadas para a coleta de dados, como questionário e observação sistêmica, assumindo de modo geral a forma de levantamento de dados.

Nesse contexto, complementando a visão de Gil (2008), uma das características mais significativas desse tipo de estudo, está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Através desse estudo exploratório e descritivo, espera-se obter um bom aprofundamento acerca do assunto, buscando gerar embasamento para atingir os objetivos específicos do projeto.

3.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Apresente pesquisa, foi baseada na forma de abordagem qualitativa, pois se baseia na procura a obtenção dedados por um questionário aplicado.

Segundo Prodanov e Freitas (2013), na abordagem qualitativa o pesquisador mantém contato direto com o ambiente e o objeto de estudo em questão, e as questões são estudadas no ambiente em que elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador.

De acordo com Marconi e Lakatos (2002), a abordagem qualitativa é baseada em mensurar a presença ou ausência de alguma qualidade relativa aos itens abordados.

Nesse contexto, a abordagem do problema da pesquisa se dará com base em um questionário com dados coletados de maneira amostral, aplicado em uma empresa que se enquadra nos objetivos do estudo.

3.3. TIPOLOGIA DE PESQUISA NA ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

O presente trabalho foi realizado utilizando como base a pesquisa bibliográfica, analisando materiais dispostos em livros e na internet.

[...] elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de: livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, jornais, boletins, monografias, dissertações, teses, material cartográfico, internet, com

o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material já escrito sobre o assunto da pesquisa. (PRODANOV E FREITAS 2013, p.54).

Segundo Gil (2008, p.50), a "[...] vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente".

A coleta dos dados relativos à qualidade dos controles existentes, foi realizada na forma de levantamento de informações, onde há a interrogação direta a pessoas ou entidades, afim de se conhecer algum comportamento o qual se busca conhecer (Prodanov e Freitas, 2013).

Para Gil (2008, p. 55), no levantamento "[...]procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado [...]".

Nesse contexto e embasado pelas literaturas acima expostas, esse trabalho envolveu a coleta de dados por meio de pesquisa bibliográfica em materiais disponíveis em livros e na internet, bem como envolveu pesquisa por meio de levantamento por meio de questionamento de análise dos controles internos da empresa utilizada para análise.

3.4. INSTRUMENTOS UTILIZADOS NA PESQUISA

O processo de elaboração do instrumento de pesquisa do trabalho, foi a aplicação de questionário para levantamento de dados junto à empresa cujo a qual se busca investigar a qualidade dos controles internos existentes.

A aplicação se teve no método de levantamento de dados conforme mencionado na visão de Gil (2008), no tópico 3.3.

3.5. PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

Foi realizado um questionário em uma empresa Industrial do ramo de bebidas localizada na região metropolitana de Curitiba e as questões foram respondidas pelo Gestor da área de Controladoria da mesma. O questionário foi entregue em mãos do

Gestor, o qual respondeu as questões e também realizou comentários justificando os principais itens os quais considerou importante relatar.

Através de um questionário com múltiplas escolhas, buscou-se medir a existência e a qualidade dos controles internos de alguns pontos específicos correlacionados ao departamento contábil da empresa, levando em consideração a visão do gestor.

As questões utilizadas foram baseadas no "guia de pontos de controle" proposto por Migliavacca (2002), e as notas variam de 0 a 5 pontos, sendo que a nota 5 é a máxima. Se por algum motivo, alguma das questões não for aplicável ao contexto da empresa, há a opção de assinalar a resposta NA (não se aplica).

As notas dos controles internos são enumeradas de 0 a 5 conforme, e no contexto do presente projeto, para efeito didático estarão recebendo as seguintes denominações:

- Nota 0 - Inexistente
- Nota 1 - Péssimo
- Nota 2 - Ruim
- Nota 3 - Regular
- Nota 4 - Bom
- Nota 5 - Excelente
- NA - Não se aplica

O questionário aplicado possui 69 questões, conforme apêndice 1, e leva em consideração a segregação em grupos específicos relacionados ao departamento contábil da organização.

As questões foram dispostas em sete grupos de acordo com a área específica de aplicação do controle interno, estão dispostas conforme tabela 1:

TABELA 1 - QUESTÕES DE CONTROLE INTERNO POR ÁREA DE GESTÃO.

GRUPO	APLICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	QUESTÕES
01	Contabilidade	01 a 20
02	Ativo Fixo	21 a 29
03	Inventários e Estoques	30 a 41
04	Custos	42 a 48
05	Controle Orçamentário	49 a 53
06	Caixa e Banco	54 a 62
07	Reconciliações Bancárias	63 a 69

FONTE:O autor (2018).

Os dados coletados através das respostas do gestor do departamento estarão sendo apresentados no tópico 4 do projeto.

Será realizada a exposição dos dados coletados por meio de gráficos dos grupos de questões de maneira individual, após, será realizada a análise dos itens considerados mais relevantes relativos aos controles internos existentes na organização, sendo dada ênfase à análise dos assuntos específicos em que as notas obtidas nas questões sejam inferiores à 4 (bom).

As informações obtidas por meio da análise do questionário servirão de guia para que possam ser sugeridas as melhorias necessárias nos processos de controle interno da organização.

4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Os controles internos atualmente existentes na empresa foram avaliados por meio do instrumento de pesquisa, seguindo os seguintes grupos de controle relacionados com as operações contábeis da empresa:

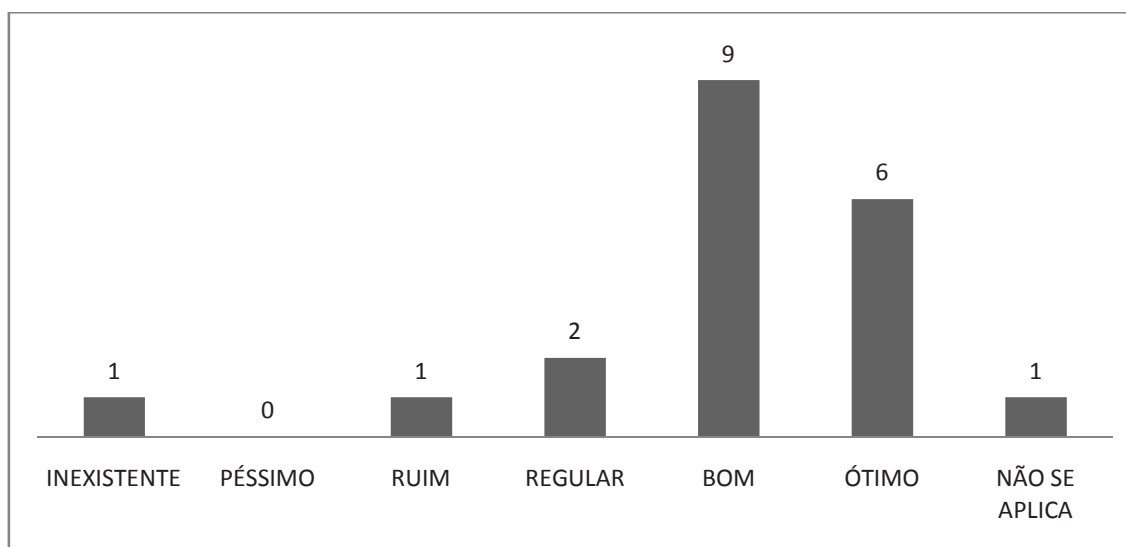
- Contabilidade;
- Ativo Fixo
- Inventário e Estoques
- Custos
- Controle Orçamentário
- Caixa e Bancos; e
- Reconciliações Bancárias

Por meio da avaliação dos procedimentos adotados nas áreas específicas, pretende-se realizar análises e sugerir melhorias que possam auxiliar no aprimoramento dos procedimentos de controles internos da empresa.

4.1. CONTROLE DA CONTABILIDADE

O gráfico 1 demonstra os resultados obtidos nas questões relacionadas diretamente ao Departamento Contábil da empresa:

GRÁFICO 1 - CONTROLES INTERNOS DEPARTAMENTO CONTÁBIL



FONTE: O autor (2018).

Observa-se que 15 entre as 20 questões obtiveram uma avaliação de nível 3 (bom) ou 4 (ótimo), o que representa o percentual de 75% do montante, sendo assim, observa-se que a empresa possui boas ferramentas de controle na maioria dos itens observados nesse tópico.

A questão 20, não é aplicável ao contexto da organização, devido não haver a obrigatoriedade de realizar as conversões dos demonstrativos financeiros para moedas estrangeiras.

Na questão 04 que trata sobre o confronto periódico dos ativos da empresa com os bens físicos e os ajustes quando observados diferenças, observou-se a inexistência de tais controles. O confronto dos Ativos com registros é um dos princípios dos controles internos, conforme letra E, do item 2.4.3, de acordo com Almeida (2012). Sugere-se que a organização crie um calendário periódico para realizar tais conferências de maneira escalonada, para que a cada mês ou outro período estipulado, possam estar sendo realizadas as conferências de alguns bens específicos, dessa forma, ao final do ciclo todos os bens estariam conferidos e suas situações devidamente representadas através dos registros contábeis.

Na questão 05, que trata sobre as operações realizadas estarem suportadas pelos Manuais de Procedimentos do departamento, foi dada a nota 3 (regular). Tais

manuals auxiliam na eficiência operacional dos controles internos, conforme disposto na letra H do item 2.4.2.3, conforme proposto por Attie (2011). Foi observado que já existem procedimentos detalhados em manuais, porém os mesmos não abrangem todas as atividades realizadas, e em alguns casos os manuais não estão seguindo o padrão delineado pela empresa. Sugere-se que sejam realizados os manuais referentes as atividades as quais ainda não estejam devidamente expressas nesses documentos, e que todos os manuais sejam ajustados no padrão considerado adequado pela organização.

Com relação à questão 06, que indaga se o plano de contas mantido de acordo com os princípios contábeis. A nota obtida nesse item foi 3 (regular), devido à algumas contas não expressarem de maneira clara a natureza dos valores registrados. Deve ser dada devida importância para tal item, pois está diretamente ligada a correta leitura das operações realizadas pela organização, e também à precisão e confiabilidade nos informes e relatórios, conforme tratado na letra D (subitem do 2.4.2) de acordo com Attie (2011). Outro ponto importante de controle interno relativo ao plano de contas, pode ser verificado no subitem do 2.4.7, é o Sistema de Registros do controle Contábil de acordo com Crepaldi (2012). Sugere-se que o plano de contas seja revisado, para garantir que a descrição das contas esteja adequada à natureza dos registros realizados.

Foi observado na questão 12, que trata sobre a conferência prévia dos resultados realizados em comparação ao orçamento, realizadas pelos próprios departamentos para que possam integrar aos relatórios financeiros da organização. Tal item foi avaliado como nota 3 (regular), sendo relatado haver a conferência periódica da maioria dos valores previamente à entrega dos relatórios mensais, no entanto, não são realizados pelos próprios departamentos. Nesse contexto, sugere-se que periodicamente os departamentos efetuem o acompanhamento dos lançamentos relativos à suas áreas. Deve-se também mensurar a questão temporal, visando que essas conferências possam ser realizadas sempre antes das entregas das demonstrações financeiras e contábeis.

Outro ponto interessante a ser observado, é que as operações contábeis são executadas mediante a autorização da administração, o que propõem Migliavacca

(2002) conforme subitem do 2.4.7, a respeito dos chamados controles administrativos. A autorização para realizar as operações, também foi abordada no tópico que fala sobre o sistema de autorização e aprovação conforme Attie (2011) no subitem do tópico 2.4.2.

Foi possível notar por meio das respostas, que os registros contábeis estão suportados pela documentação hábil adequada, e há a evidenciação das escriturações por meio de carimbos nos documentos originais. Foi relatado também haver o controle dos lançamentos contábeis chave que a serem efetuados mensalmente.

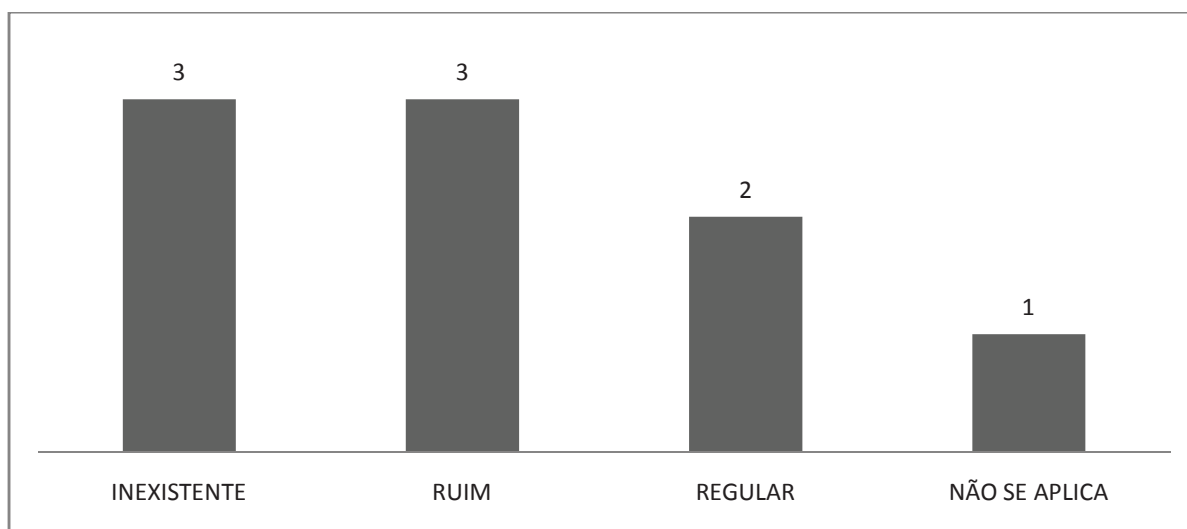
O software que a empresa utiliza preenche os requisitos da legislação tributária e também os princípios contábeis vigentes. O sistema de processamento de dados é uma importante ferramenta nas tarefas da empresa, e também, é uma ferramenta de controle da organização conforme a visão de Attie (2011), no item 2.4.4.

Evidenciou-se também, que apenas pessoas autorizadas possuem acesso aos livros e registros contábeis, sejam eles físicos ou digitais, o que demonstra a correta tratativa que deve ser dada a tais documentos, atendendo a um dos controles contábeis propostos por Migliavacca (2002), no subitem do 2.4.7, no que tange o controle ao acesso aos ativos.

4.2. CONTROLE DO ATIVO FIXO

Os resultados obtidos nas questões relacionadas aos Controles relacionados ao Ativo Fixo da empresa serão apresentados no Gráfico 2:

GRÁFICO 2 - CONTROLES INTERNOS ATIVO FIXO.



FONTE: O autor (2018).

Nenhuma das 9 questões relativas ao Registro do Ativo Fixo obteve uma avaliação de nível 4 (bom) ou 5 (ótimo), o que demonstra a necessidade da empresa rever seus controles sobre os mesmos. Ressalta-se que a questão 28, não é aplicável ao contexto da organização devido não haver bens imobilizados em poder de terceiros.

De modo geral, o que foi observado por meio do questionário, é que a empresa não possui controle exato sobre todos os seus imobilizados, nem o controle dos deslocamentos dos bens internamente na empresa quando necessário.

A definição dos bens que devem ser imobilizados segue as prerrogativas legais, porém, as depreciações embora estejam seguindo o cálculo fiscal adequadamente, apresentam algumas variações em suas contabilizações.

Nesse contexto, observa-se ser necessário efetuar uma ação direta na adequação de seus controles internos relacionados ao ativo fixo, com intuito de atender uma das essências do conceito de controles internos, que é a proteção do patrimônio, conforme abordado no item 2.4.1, na letra C conforme o conceito de Attie (2011).

Observou-se também, que a empresa possui bons processos de aprovação na aquisição de seus imobilizados, porém, normalmente vem sendo realizadas pelo

próprio departamento que irá se utilizar do bem, e não pelo departamento de compras da organização. Sugere-se nesse item, que todas as compras de imobilizados sejam requisitadas diretamente ao setor de compras, afim de atender o princípio da responsabilidade conforme proposto por Almeida (2012) - letra A do item 2.4.3. A utilização desse princípio na aquisição dos bens imobilizados, vai de auxiliar numa padronização de procedimentos, e na implementação de rotinas internas sobre as autorizações de compra, também atendendo outro princípio fundamental dos controles internos proposto por Almeida (2012), que é a criação de rotinas internas, conforme letra B do item 2.4.3.

Também foi possível observar através da aplicação do questionário, que os bens possuem plaquetas de controle, e as mesmas seguem uma ordem numérica de acordo com o registro dos bens, porém, não há o acompanhamento efetivo das plaquetas após de instaladas nos bens.

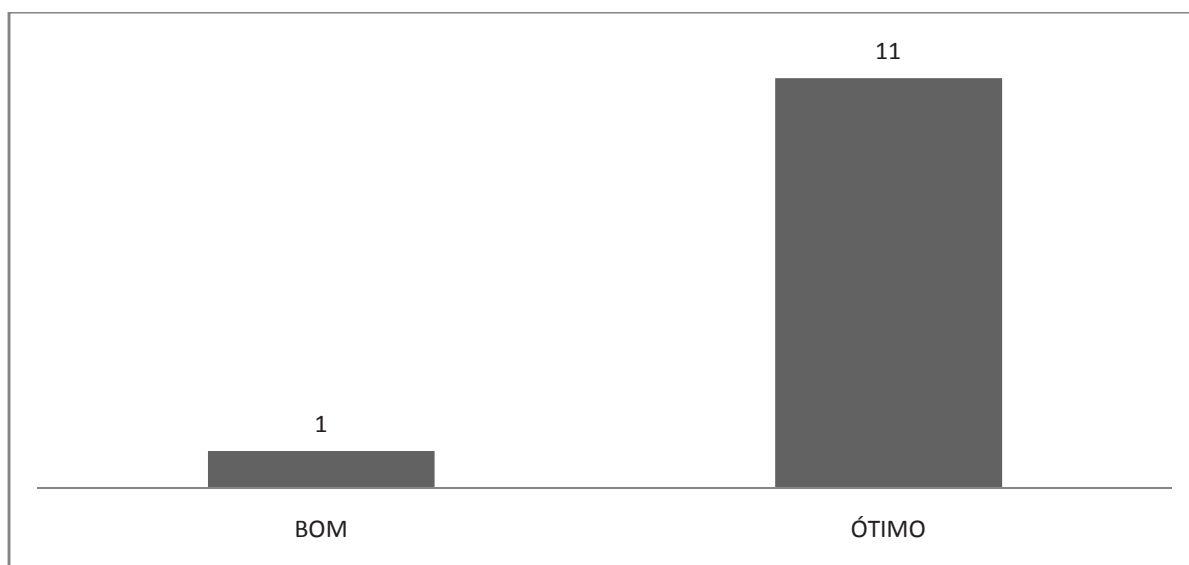
Com relação aos registros contábeis dos bens, observou-se a necessidade da realização de um inventário geral de todos os bens do Ativo Fixo da empresa, isso vem de encontro ao princípio fundamental de confronto dos Ativos com os registros contábeis, conforme proposto por Almeida (2012), disposto na letra E do item 2.4.3.

De modo geral, sugere-se que a empresa realize um inventário completo dos seus Imobilizados, visando a adequação dos registros contábeis dos bens e de suas respectivas depreciações. A busca dos bens físicos deve ser realizada através de suas plaquetas, e caso seja observado a inexistência das plaquetas, deve-se buscar regularizar as situações bens.

4.3. CONTROLE DE INVENTÁRIO E ESTOQUES

As 12 questões relacionadas ao Inventário e Estoques, obtiveram uma avaliação considerada boa, conforme gráfico 3.

GRÁFICO 3 - CONTROLES INTERNOS INVENTÁRIO E ESTOQUES.



FONTE: O autor (2018).

Por meio do questionário, observou-se a existência de controle da validade dos seus produtos acabados, e que as movimentações acontecem sempre buscando dar vazão primeiramente aos produtos que possuem um menor prazo até o término de sua validade.

A responsabilidade pelo controle do estoque é claramente definida, atendendo um dos princípios dos controles que é a responsabilidade conforme proposto por Almeida (2012) - letra A do item 2.4.3.

Os inventários no sistema não são realizados pelos responsáveis pelas contagens, mas sim por outras pessoas que não possuem ligação direta com o controle de estoques, desse modo é uma maior confiabilidade nas informações, devido à segregação de funções que é claramente observada, assim atendendo um dos princípios fundamentais dos controles internos, conforme proposto por Almeida (2012), e demonstrado na letra D do item 2.4.3, e também, atendendo a segregação de funções proposta por Crepaldi (2012), descrito no item 2.4.73, como sendo um dos controles internos contábeis.

Em caso de sucateamento ou impossibilidade de uso de bens em estoque, sejam insumos, materiais de uso em consumo, matérias primas ou estoques de

produtos acabados, há a emissão de documentos fiscais da maneira que prevê o fisco, atendendo assim as prerrogativas fiscais e as normas da legislação tributária.

Há a realização de inventários de todos os itens do estoque da organização de maneira periódica e escalonada, dessa forma assegura-se de que todos os itens em estoque sejam contados durante o ano/período. Em caso de diferenças apontadas pela contagem, é realizada uma investigação afim de averiguar os motivos das diferenças, e caso observada a necessidade de ajustes de inventário de estoque, os mesmos sempre são previamente aprovados pelo departamento de controladoria da organização.

Desse modo, com base nas respostas do questionário nota-se que o controle de estoque da organização é um ponto forte da mesma. Observou-se haver elementos que garantem uma boa estrutura de controle, conforme tratados no subitem do 2.4.7, que mensura os controles operacionais do estoque, conforme proposto pelo CRC-SP / IBRACON (2000). O Sucesso no controle de estoque da organização pode ser utilizado como exemplo para a aplicação nos controles e nas rotinas de outros departamentos da mesma.

4.4. CONTROLE DOS CUSTOS

Todas as 7 questões relacionadas com os controles internos da área de custos receberam uma avaliação considerada ótima.

Por meio das questões respondidas, pode-se notar que os custos são realizados de acordo com a legislação, e atendendo os princípios contábeis. O sistema de custos é integrado ao sistema contábil, e os métodos de avaliação dos custos são definidos pela controladoria em conjunto à administração da empresa.

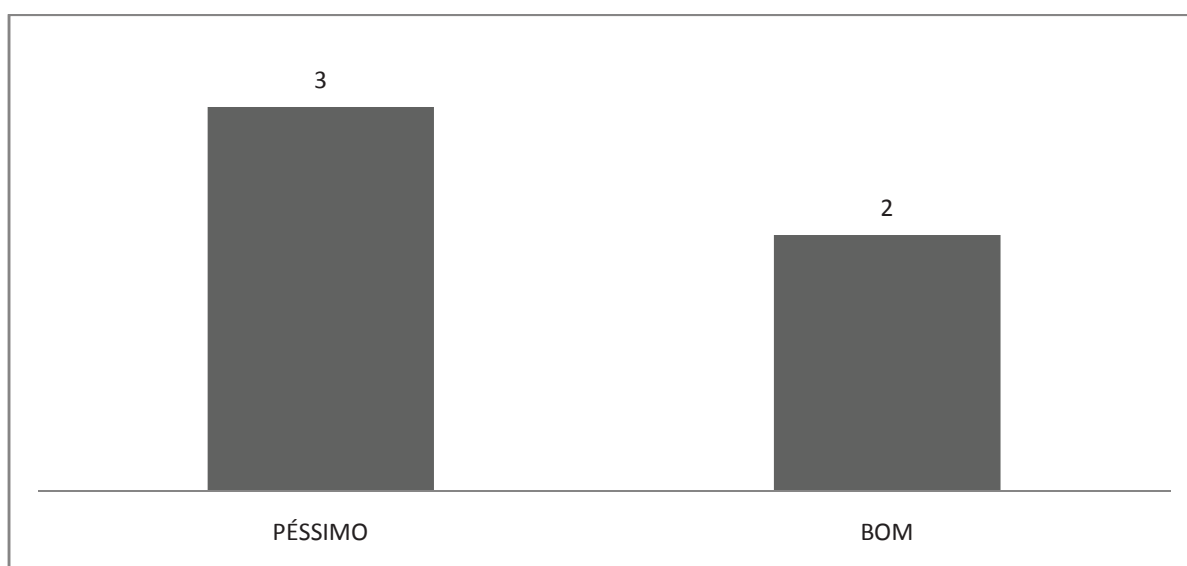
Um adequado controle dos custos é muito importante, ainda mais por se tratar de uma empresa industrial que realiza a produção de bens. O Controle adequado dos custos auxilia para uma adequada administração da produção disposta no item 2.2 de acordo com Correa e Correa (2011).

Finalizando tal tópico, pode-se afirmar que o controle adequado dos custos é necessário para garantir o sucesso da organização, dessa forma pode-se dizer que a empresa está no caminho certo com relação a tal item.

4.5. CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Os resultados obtidos nas questões relacionadas ao controle orçamentário, estão sendo refletidas no gráfico 4.

GRÁFICO 4 - CONTROLES INTERNOS CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.



FONTE: O autor (2018).

Das 5 questões relacionadas ao controle orçamentário, apenas 2 obtiveram uma nota considerada boa ou ótima, e as demais questões receberam a nota 1, compreendida como péssimo no contexto do trabalho.

Com relação a questão 49, observou-se que existe um controle entre os valores realizados e os valores orçados, porém, esse controle é realizado pelo departamento de controladoria. Alguns dos departamentos efetuam a conferência dos gastos de maneira periódica, porém, esses são a minoria. Com relação a questão 53 observou-se não haver uma conferência periódica dos valores apontados nas contas de telefonia. Sugere-se que visando atender uma das prerrogativas do conceito de

administrar, que é controlar conforme exposto no item 2.1.4, que essas conferências sejam realizadas periodicamente pelos próprios gestores dos departamentos, dessa forma buscando avaliar e corrigir os desvios, conforme abordado por Migliavacca (2002). Outro item importante a ser salientado, é que quando os próprios gestores dos departamentos afins estiverem efetuando o controle de seus gastos, estará sendo colocado em prática um dos princípios dos controles internos conforme exposto na letra A do item 2.4.3, que é o princípio da responsabilidade.

Observou-se não haver uma rotina interna formal, nos pedidos de reclassificação de despesas dos departamentos, tema abordado na questão 50. É adequado que os mesmos sejam solicitados por escrito ao departamento contábil. Sugere-se que seja criada uma rotina interna para abordar tal tema, atendendo o princípio propostos por Almeida (2012), na letra B do item 2.4.3.

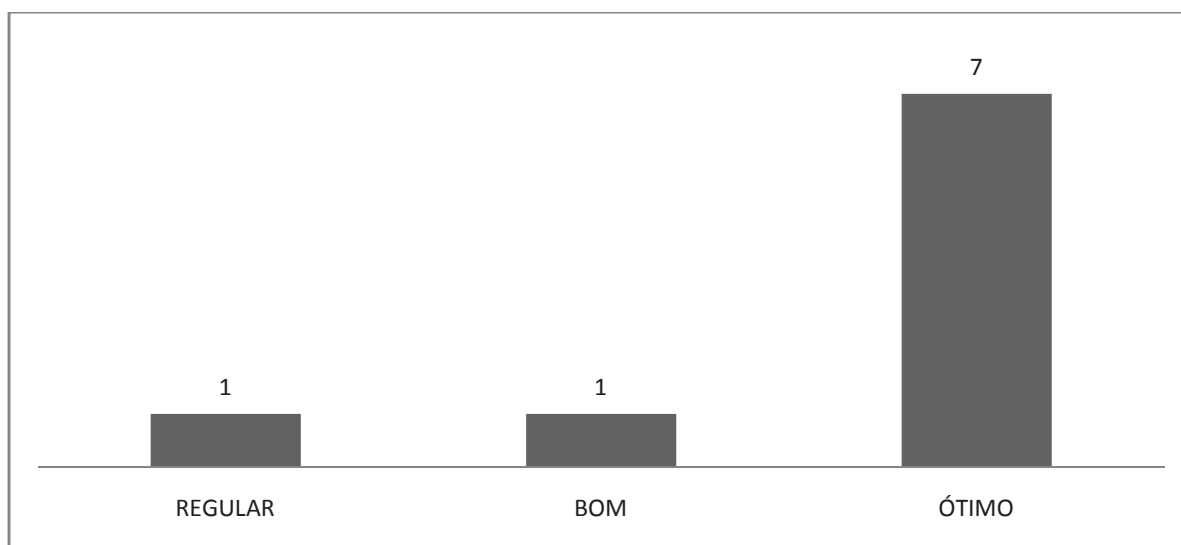
Ainda relacionado ao controle orçamentário, observou-se que em caso de excesso de despesas em comparação ao orçamento realizado, são efetuadas as investigações necessárias, e a busca pela compreensão dos motivos de tal variação. O controle dos valores orçados e realizados, na visão de Almeida (2012), é um dos pontos que compreendem o Controle Interno Administrativo da Organização, conforme subitem do 2.4.7.

Ficou evidenciado também, que os gerentes dos setores são responsáveis pelas análises e reduções das despesas de seus departamentos, sendo assim atendido o princípio da responsabilidade proposto por Almeida (2012), conforme letra A do item 2.4.3, também ao conceito de salvaguardar os interesses da empresa, conforme abordado no subitem do 2.4.2 com base em Attie (2011).

4.6. CONTROLE DO CAIXA E BANCO

As respostas das questões referentes ao caixa e bancos, estão representadas no gráfico 5.

GRÁFICO 5 - CONTROLES INTERNOS CAIXA E BANCO.



FONTE:O autor (2018).

Nota-se que das 9 questões relacionadas a esse tema, 8 tiveram avaliação entre 4 (bom) e 5 (ótimo), o que representa 89% das questões.

A questão 61 obteve a menor avaliação (3 regular). Tal questão trata sobre o controle sobre o cancelamento das procurações em bancos dos funcionários, imediatamente após o desligamento dos mesmos. Observou-se que essa ação não é tomada de maneira imediata quando os fatos são incorridos, sugere-se então, que visando a proteção do patrimônio da organização, que essas ações sejam tomadas sempre no menor tempo possível.

Com relação à questão 54, que mensura que todas as contas bancárias devem ser aprovadas pela diretoria e ter finalidade justificada, e a questão 59, que dispõe sobre os empréstimos bancários serem realizados mediante também à aprovação da diretoria, ambas as questões receberam a nota 5 (ótimo), o que indica que a empresa possui um sistema de revisão e aprovação, conforme abordado na letra B do subitem do 2.4.2., que trata da aderência à políticas existentes na organização, conforme o conceito proposto por Attie (2011).

Pôde ser observado através das questões 56, 57, que a responsabilidade pelo recebimento de valores é centralizada no menor numero possível de pessoa, e há um sistema de conferências internas do departamento de tesouraria, tais procedimentos

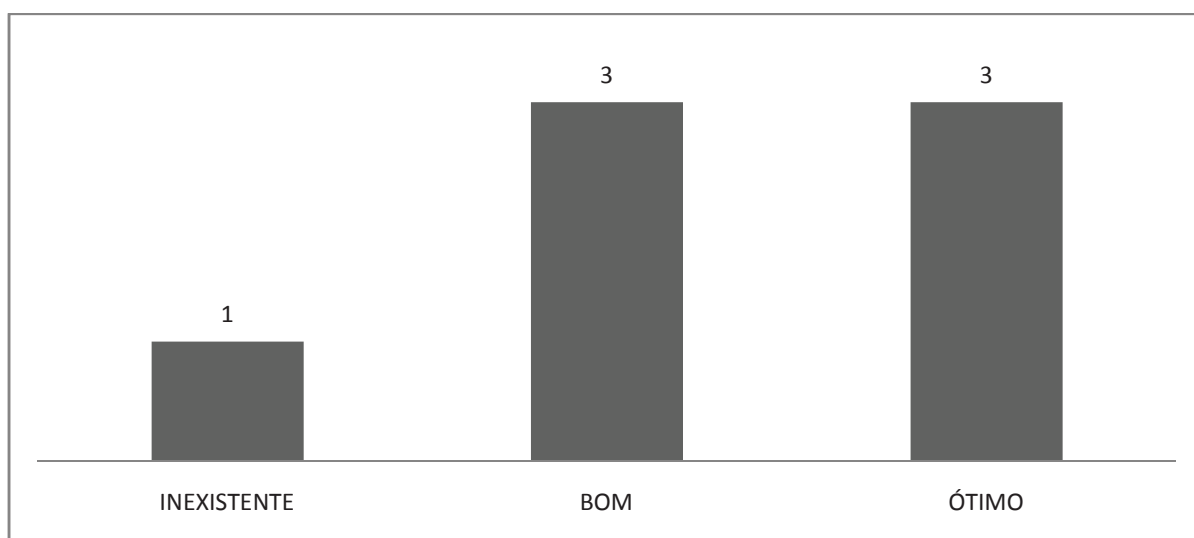
estão de acordo com a separação de responsabilidades na tesouraria que deve existir na visão do CRC-SP / IBRACON (2000), abordada no subitem tesouraria (subitem do i 2.4.7, trata sobre os controles das atividades operacionais.

Foi observado por meio da questão 58, haver registros independentes entre os valores da tesouraria e da contabilidade, e que existe o procedimento de contagem periódica dos valores. Isso vai de encontro ao princípio da segregação de funções entre os departamentos, onde a contabilidade exerce a função de fiscalização e controle de tais valores, que se dá por meio do confronto dos ativos com os registros, ambos temas tratados no item 2.4.3 seguindo os conceitos abordados por Almeida (2012).

4.7. CONTROLE DAS RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS

As respostas das questões sobre as reconciliações bancárias estarão sendo apresentadas no gráfico 6.

GRÁFICO 6 - CONTROLES INTERNOS RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS.



FONTE:O autor (2018).

Das 7 questões desse grupo, 3 foram avaliadas como nota 4 (bom) e outras 3 foram avaliadas com nota 5 (ótimo), o que representa cerca de 86% das questões.

A questão 68, que trata sobre o controle da sequência numérica dos cheques, foi observado ser um procedimento não realizado normalmente pela empresa. Sugere-se então que seja implementado tal controle visando assim uma maior segurança acerca de tal assunto.

Foi observado também por meio da questão 63, que mensura que a conciliação das contas bancárias é realizada mensalmente, e controlada por meio de contas razão contábeis, e é realizado o controle das pendências quando existentes para posterior correção (questão 64), tais itens atendem ao contexto de análise e conciliação dos dados, tratada da letra D do item 2.4.1, que mensura a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, conforme proposto por Attie (2011).

Observou-se também, que os extratos bancários são encaminhados diretamente aos responsáveis pelas conciliações, sem passarem por intermediários, e as conciliações são realizadas por pessoas que possuem funções distintas, ou seja, que não são responsáveis pelas baixas dos valores no sistema. Isso demonstra uma correta aplicação da segregação de funções, conforme comentada em tópicos anteriores, seguindo a visão de Almeida (2012).

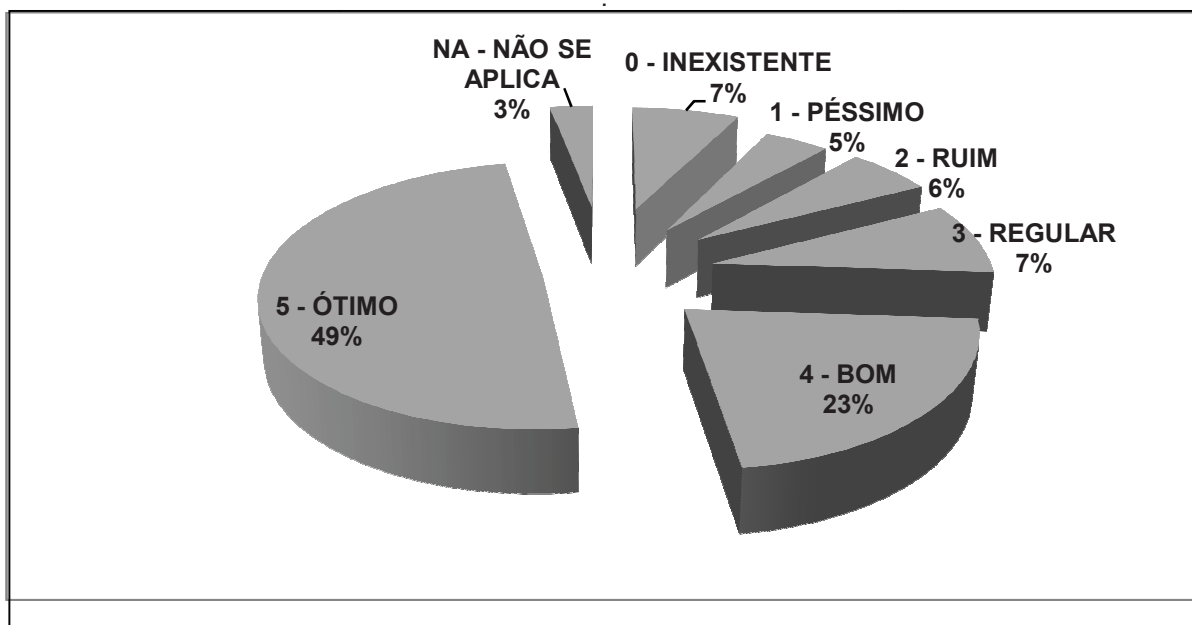
Finalizando o procedimento de reconciliações bancárias, observou-se haver o arquivamento da documentação de forma adequada e seguindo a ordem cronológica, que remete a manutenção de arquivos sejam eles físicos ou digitais, assunto abordado no item 2.4.4, seguindo a visão de Attie (2011).

4.8. CONJUNÇÃO DAS ÁREAS DE CONTROLE

De modo geral, foi observado por meio da aplicação do questionário de avaliação dos controles internos existentes, que a empresa possui um considerável nível de controle em alguns dos temas abordados, e a necessidade de aprimoramento relacionado a outros grupos de controle.

No gráfico 7 está sendo demonstrada uma visão percentual, dos níveis de controles internos observados na visão geral da empresa, sendo nesse item abordados os resultados relativos aos 7 grupos de gestão de controles internos.

GRÁFICO 7 - CONJUNÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS



FONTE: O autor (2018).

Observa-se que das 69 questões 34 foram avaliadas com a nota 5 (ótimo), o que representa 49% das questões. Já as questões que foram avaliadas com nota 4 (bom), foram 16, o que representa o montante de 23%.

Duas das questões foram consideradas não aplicáveis ao contexto da empresa (3%), e a somatória das questões em que os níveis de controle são considerados inexistentes, péssimos, ruins, ou regulares, soma 17 das 69 questões, o que representa 25% dos controles avaliados. Para esses itens foram sugeridas ações nos tópicos acima para auxiliar na melhoria desses procedimentos.

Acrescenta-se que na busca por melhorias dos processos de controle internos da empresa, deve-se criar manuais internos que auxiliem ao estímulo da eficiência operacional conforme proposto por Attie (2011). Deve-se também manter o foco em três itens muito importantes: a segregação de funções, o sistema de autorizações e o sistema de registro das informações, que são compreendidos como os controles contábeis conforme visão de Crepaldi (2012).

De modo geral, observou-se que a empresa possui um nível dos controles internos (72%), o que significa que ela está no rumo certo, e demonstrou possuir controles eficientes para auxiliar na busca pelos resultados almejados pela empresa.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os controles internos são importantes ferramentas de gestão dentro das organizações, e visam o aperfeiçoamento das operações buscando torná-las melhores. Através da utilização dos mesmos busca-se uma maior assertividade nas informações prestadas, sendo assim, fundamentais para serem utilizadas como subsídios nas tomadas das decisões no contexto empresarial.

O presente trabalho teve como objetivo apreciar por meio do estudo bibliográfico os conceitos acerca dos processos da gestão empresarial, e mensurar os princípios, características e importância dos controles internos utilizados como ferramenta processo de administração da organização. O alcance desse objetivo foi proporcionado pelo estudo da literatura sobre o processo de Administração da Organização e temas ligados aos controles internos, conforme abordado na revisão da literatura no tópico 2 do projeto.

O estudo também teve o objetivo de avaliar o grau de qualidade do sistema de controles internos relacionados ao departamento contábil de uma empresa industrial do ramo de bebidas, identificando os controles existentes dentro de suas operações. Tal objetivo foi atendido mediante a utilização do instrumento de pesquisa conforme abordado na metodologia do projeto, o qual foi aplicado na empresa cujo a qual foi foco da investigação.

Ao analisar as informações obtidas por meio do instrumento de pesquisa, observa-se que a empresa possui boas ferramentas de controles, mas também, possui muitas oportunidades para aprimoramento e implementação de novos controles internos, principalmente em áreas ainda pouco exploradas. A apresentação dos dados foi realizada por meio de gráficos, e as análises foram abordadas no tópico 4 que trata dos Resultados e Análises de Dados.

Por fim, sugeriu-se a adoção de novos procedimentos para melhorar os controles das tarefas realizadas, como a elaboração de manuais internos, e atividades que promovam a segregação de funções, e um adequado sistema de registros e aprovações, que são praticas fundamentais no exercício dos controles internos. As recomendações foram realizadas no tópico 4 do trabalho, levando em consideração a

avaliação obtida por meio do instrumento aplicado em cada grupo de controles, e visando sugerir ações que auxiliem a empresa no aprimoramento de seus controles.

Assim sendo, os objetivos do trabalho foram alcançados, concluindo-se que os controles internos são ferramentas de gestão que podem ser aplicadas as diversas áreas, e que auxiliam de maneira positiva para ao alcance dos objetivos da empresa.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um Curso moderno e Completo**. São Paulo: Atlas ,2012.
- ATTIE, Willian. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas ,2011.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução Teoria Geral da Administração**. Rio de Janeiro: Elservier ,2003.
- COFEBRAS, .Congresso Brasileiro de Bebidas . dez. 2014 Disponível em :<<http://confrebras.org.br/setor-de-bebidas-investira-r-32-bilhoes-ate-2018/>>.Acesso em: 26 mai. 2018.
- CORRÊA, L. Henrique ; CORRÊA, A. Carlos. **Administração de Produção e Operações**. São Paulo: Atlas ,2011.
- CRC SP / IBRACON, Coleção seminários.**Controles Internos Contábeis e alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas ,2000.
- CREPALDI, Silvio Aparecido.**Auditoria Contábil : Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas ,2012.
- DIAS JUNIOR ,Luiz Gutemberg S.. Publicação de artigo. **Planejar, organizar, dirigir e controlar**, mai. 2016. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/empreendedorismo/planejar-organizar-dirigir-e-controlar/95241/>>. Acesso em: 22 mai. 2018.
- EXAME, Revista Digital. mar. 2017. Disponível em : <<http://exame.abril.com.br/negocios/dino/mercado-brasileiro-de-alimentos-e-bebidas-saudaveis-movimentou-r936-bilhoes-em-2016-shtml/>>.Acesso em: 26 mai. 2018.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5. ed [rev]-São Paulo: Saraiva, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. - 6. ed. - São Paulo : Atlas, 2008.
- JUNIOR, José Hernandez Perez.**Auditoria de Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos**. São Paulo: Atlas ,1998.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projetos e relatórios, publicações e trabalhos científicos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica** - 5. ed. - São Paulo : Atlas 2003.

MARQUES, José Roberto . Publicação de artigo. **Entenda o Conceito de Administração de Produção**, fev. 2018. Disponível em:<<https://www.ibccoaching.com.br/portal/entenda-o-conceito-de-administracao-de-producao-e-operacoes/>>. Acesso em: 26 mai. 2018.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru.**Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Atlas ,2012.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto.**Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS . **NBC T 11** (consulta em 12/06/2018 - disponibilizada no site <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>)

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**.. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale,2013.

SLACK, Nigel ; CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON,Roberto. **Administração da Produção**. São Paulo: Atlas ,2009.

APÊNDICE 1 - QUESTÕES CONTROLES INTERNOS EXISTENTES

Abaixo segue o questionário baseado no "guia de pontos de controle" proposto por Migliavacca (2002). Através desse questionário será avaliado a situação em que a organização se encontra.

As notas dos controles internos são enumeradas de 0 a 5, sendo que a nota 5 é a máxima. Se por algum motivo, alguma das questões não for aplicável ao contexto da empresa, há a opção de assinalar a resposta NA (não se aplica).

Para efeitos didáticos as notas estarão recebendo as seguintes denominações:

- Nota 0 - Inexistente
- Nota 1 - Péssimo
- Nota 2 - Ruim
- Nota 3 - Regular
- Nota 4 - Bom
- Nota 5 - Excelente
- NA - Não se aplica

O questionário é voltado para o setor de contabilidade da empresa e de outras áreas afins, as quais em algum momento possam ter efeitos importantes expressos na área contábil da empresa. A disposição das questões será:

QUESTÕES DE CONTROLE INTERNO POR ÁREA DE GESTÃO

GRUPO	APLICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	QUESTÕES
01	Contabilidade	01 a 20
02	Ativo Fixo	21 a 29
03	Inventários e Estoques	30 a 41
04	Custos	42 a 48
05	Controle Orçamentário	49 a 53
06	Caixa e Banco	54 a 62
07	Reconciliações Bancárias	63 a 69

FONTE:O autor (2018).

CONTABILIDADE

01. Que as transações contábeis sejam executadas de acordo com as autorizações da administração.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

02. Que as transações sejam registradas necessariamente a fim de: (a) permitir o preparo e elaboração dos relatórios contábeis de acordo com os princípios contábeis ou outros critérios aplicáveis a estes relatórios, e (b) manter controle sobre os ativos da empresa.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

03. Que o acesso aos ativos da empresa seja permitido somente de acordo com a aprovação e autorização da administração.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

04. Que os registros contábeis dos ativos da empresa sejam periodicamente comparados com sua existência física e que sejam efetuados os ajustes necessários, a respeito das diferenças.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

05. As operações do Departamento de Contabilidade devem estar suportadas por um Manual de Procedimentos Contábeis em que sejam especificados o uso adequado das contas e o registro das transações.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

06. Um plano de contas completo e atualizado deve ser mantido de acordo com os princípios de contabilidade. Uma descrição dos itens a serem lançados nas contas deve existir, a fim de promover a consistência dos registros. O nome das contas deve expressar ao máximo e claramente a sua natureza.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

07. O software de sistema integrado (ERP) adotado pela empresa deve, primeiro, preencher todos os requisitos dos princípios de contabilidade e legislação locais, para após, mediante ajustes, também preencher os requisitos dos princípios de contabilidade da Matriz, se no exterior.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

08. Dentro dos departamentos de Contabilidade e Tesouraria, a segregação das funções de registro, lançamentos e reconciliação das transações, e a custódia das propriedades da Companhia é fundamental à salvaguarda dos ativos.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

09. O acesso aos livros e registros contábeis deve ser limitado às pessoas cujas responsabilidades assim requeiram.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

10. As decisões sobre cobertura de seguros devem ser de responsabilidade dos níveis gerenciais adequados, de acordo com as políticas da Companhia.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

11. Os lançamentos contábeis devem ser padronizados no tocante ao seu conteúdo e identificação. Eles devem ser explícitos e suportados por dados prontamente identificáveis. Todos os lançamentos contábeis devem ser revisados e aprovados de acordo com os níveis de responsabilidade pré-estabelecidos, obedecendo a uma adequada separação das funções.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

12. Os relatórios financeiros emitidos periodicamente devem ser suficientemente informativos e detalhados, a fim de trazer à luz flutuações anormais nas áreas importantes da Companhia. A comparação dos resultados periódicos aos dados previamente orçados deve ser efetuada pelos próprios departamentos.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

13. As contas com a matriz e com as coirmãs devem ser reconciliadas mensalmente (inter-company).

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

14. Os lançamentos devem estar suportados por documentação original adequada. Deve haver evidência do processamento em todos os documentos (ex. carimbo LANÇADO).

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

15. A Gerência de Contabilidade deverá dispor de uma listagem a fim de controlar o processamento de lançamentos contábeis chave a serem efetuados mensalmente.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

16. O formulário de resumo dos lançamentos deve trazer adequadamente as aprovações e vistos necessários quando do processamento.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

17. Deve existir evidência sobre a análise e conciliação mensal das contas.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

18. A numeração automática de lançamentos contábeis efetuada pelo sistema deve ser objeto de controles adequados a fim de prevenir a sua duplicidade.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

19. Os livros fiscais devem ser periodicamente reconciliados com os registros contábeis, e os ajustes devem ser efetuados dentro do período em questão.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

20. As conversões dos demonstrativos financeiros para outras moedas devem seguir os procedimentos geralmente aceitos (FASB 08, 52, 95 e 109, IAS, etc.).

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

ATIVO FIXO

21. Controles adequados devem ser exercidos sobre todas as propriedades da Companhia.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

22. A movimentação de bens entre os vários centros de custos da Companhia deve ser disciplinada e formalizada a fim de manter o controle sobre a localização deles.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

23. A definição do que deve ser imobilizado deve seguir os preceitos legais, assim como os métodos de correção e depreciação.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

24. A venda ou baixa de qualquer ativo da Companhia deve ser expressa e formalmente aprovada pela controladoria.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

25. A compra de ativos deve seguir os processos de aprovação adequados e imediata identificação deve ser providenciada. As compras não devem ser efetuadas diretamente pelos departamentos usuários e sim pelo Departamento de Compras da Companhia, salvo exceções expressamente aprovadas pela Diretoria

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

26. Todos os bens da Companhia devem trazer sua plaqueta de identificação. A identificação deve obedecer a uma ordem numérica sequencial, em que a duplicidade de registros não deve existir.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

27. Os registros contábeis de inventário devem sempre estar atualizados, refletindo a situação real das propriedades da Companhia. Listagem completa dos bens existentes deve ser mantida disponível pela Contabilidade

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

28. Registros adequados devem ser mantidos sobre ativos da Companhia em poder de terceiros. Na realização do balanço estes ativos também devem ser objeto de contagem física e confirmação de sua existência.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

29. A aquisição de qualquer ativo fixo deve obedecer aos critérios de aprovação exigidos na emissão do documento Autorização para Compra de Ativos.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

INVENTÁRIO E ESTOQUES

30. Os materiais de propriedade da Companhia devem estar protegidos de deterioração. A movimentação de estoques deve obedecer a critérios de movimentação física "primeiro a entrar, primeiro a sair" para materiais que se deterioram com o passar do tempo.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

31. As responsabilidades sobre o controle físico dos materiais devem ser claramente definidas.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

32. A função de manutenção dos registros de inventários deve ser segregada da função de manutenção física dos estoques.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

33. As adições e deduções dos registros de estoque devem estar suportadas por documentação apropriada.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

34. Os ajustes de inventário devem ser formalmente aprovados pela Controladoria, antes de serem processados.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

35. O sucateamento de materiais deve ser precedido pelo processo adequado aos órgãos fiscalizadores (Fazenda).

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

36. Os estoques da Companhia devem ser anualmente contados, por contagem geral e única, ou contagens cíclicas, conforme determinação da Diretoria.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

37. Instruções devem existir sobre a contagem e verificação de materiais de propriedade da Companhia, em poder de terceiros, mediante procedimentos de confirmação (carta), ou da contagem e verificação física pelo próprio pessoal da Companhia quando necessário.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

38. Quando da existência de materiais de terceiros nas instalações da Companhia, eles também devem ser contados, segregados, e seu resultado comunicado a seus proprietários.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

39. Diferenças substanciais entre as contagens efetuadas e os registros contábeis devem ser objeto de investigação por pessoal de nível adequado a fim de determinar suas causas, e os ajustes devem ser aprovados pela Controladoria.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

40. A existência de materiais obsoletos nos inventários e estoques da Companhia deve ser periodicamente analisada para possível formação de reserva (provisionamento), ou sua baixa.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

41. A disposição física e o sistema de codificação e identificação dos materiais devem ser os que propiciem as melhores condições operacionais. Com este fim, os procedimentos e práticas existentes devem ser constantemente questionados, para possíveis melhoras de acordo com as modernas técnicas de gerenciamento de materiais (JIT, Kanban, etc.).

CUSTOS

É objetivo da Companhia manter sistema de custos uniforme, consistente e padronizado na máxima extensão possível, com os critérios emanados da matriz observadas as peculiaridades e exigências locais. Os objetivos de tal sistema são:

42. Preencher os requisitos exigidos pelas leis nacionais, e pelos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

43. Fornecer dados consistentes na determinação dos valores do inventário, dos resultados da Companhia, e para a elaboração de relatórios gerenciais.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

44. Fornecer dados consistentes e ágeis, para as áreas de marketing e vendas, para determinação dos preços dos produtos finais.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

45. Registrar e fornecer dados para um adequado controle dos custos, e para a tomada de decisões na otimização da utilização dos recursos existentes.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

46. O sistema de custos deve estar integrado com a contabilidade da empresa.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

47. O sistema deve oferecer aos órgãos governamentais dados consistentes para pleitear possíveis aumentos de preços.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

48. Os métodos de avaliação de custos devem ser definidos pela Controladoria e seguirão as determinações da administração em conjunto com as normas da Matriz, e em sintonia com a legislação local.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

49. É responsabilidade da gerência de cada Departamento certificar-se de que os lançamentos de despesas ao seu Departamento são realmente de sua competência. A análise efetuada deve ser evidenciada de forma apropriada.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

50. Os pedidos de lançamentos de reclassificação de despesas pelos departamentos devem ser emitidos por escrito e aprovados no mínimo pelo nível de supervisão.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

51. A análise do excesso de despesas em comparação ao orçamento deve ter efetuada e investigada sua causa, para ações corretivas cabíveis e obtenção de base de informações.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

52. É de responsabilidade das gerências departamentais a análise das possibilidades de redução de custos dentro de seus departamentos.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

53. As contas telefônicas devem ser analisadas pelos departamentos usuários. O uso dos telefones e internet deve ser restrito aos assuntos de interesse da Companhia, e controlado efetivamente.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

CAIXA E BANCO

54. Toda conta bancária deve ser previamente autorizada pela diretoria, e todas as contas devem ter sua finalidade justificada.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

55. Não deverão ser mantidas contas bancárias inativas.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

56. A responsabilidade de recebimento e depósitos de valores deve esta centralizada no menor número possível de pessoas, e as funções de vem estar segregadas.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

57. Deve haver um sistema de conferências internas no departamento de Tesouraria, conforme os recursos humanos o permitam.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

58. Deve haver registros independentes da contabilidade na Tesouraria, sobre títulos e valores mantidos no departamento, e periodicamente deve haver um procedimento de contagem e conciliação com a contabilidade.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

59. Todo e qualquer empréstimo bancário deve ser aprovado pela Diretoria.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

60. Deve ser elaborada uma procuração que especifique detalhadamente quem são as pessoas com poderes de assinatura em nome da empresa, e quais seus limites. Somente assinaturas em conjunto devem ser usadas acima de certo limite, e sempre os dois níveis hierárquicos mais altos disponíveis no momento devem assinar. Cada pessoa autorizada deve ter uma cópia desta procuração.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

61.No desligamento de qualquer pessoa com poderes de procuração, deve haver controle sobre o seu cancelamento, que deve ser feito de imediato nos bancos.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

62. Todo adiantamento a funcionários ou a terceiros deve ser feito mediante um formulário apropriado em que as aprovações dos níveis gerenciais adequados fiquem evidenciadas.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS

63. Todas as contas bancárias da Companhia devem ser controladas por meio do razão geral e devem ser conciliadas mensalmente. A conciliação consiste em identificar os itens não correspondidos pela empresa ou pelo banco, dentro de um mesmo período, por detalhada comparação entre os registros da empresa e os extratos bancários.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

64. Um resumo dos itens pendentes deve ser emitido, e ação corretiva deve ser tomada sobre itens continuamente pendentes.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

65. Os extratos bancários devem ser encaminhados diretamente às pessoas encarregadas das reconciliações, sem intermediários.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

66. A reconciliação de contas bancárias deve ser efetuada por pessoas independentes das demais funções.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

67. As funções de reconciliação devem ser devidamente supervisionadas.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

68. No procedimento de reconciliação das contas, a sequência numérica dos cheques deve ser controlada, devendo ser registrados os números faltantes para posterior seguimento.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----

69.Os demonstrativos das reconciliações juntamente com os extratos bancários devem ser arquivados adequadamente, em ordem cronológica.

0	1	2	3	4	5	NA
---	---	---	---	---	---	----